

A Nova Face da Denúncia Espontânea

Társis Nametala Sarlo Jorge
Procurador Federal da AGU
Mestre e Doutorando em Direito
Professor do LLM em Direito Corporativo do IBMEC-RJ

Dissipa-me!

*Deitado. Sob o peso imenso da incômoda fadiga,
Do corpo que luta contra um mal que sabe insanável,
Buscando um equilíbrio tão delicado quanto instável,
Um armistício falseado com as linhas inimigas.*

*As juntas doem a dor que lhes traz a febre,
E que fragiliza os ossos como um vento forte,
Fragiliza e urra ameaças de terror, frio e morte,
Aos habitantes assustados de um frágil casebre.*

*Penso na doce fumaça que um café passado exala,
Mas a dor recrudescer de novo e de novo me cala,
Como cala ao crente o silêncio estranho da descrença.*

*Quisera eu então que a dor me dissipasse em plumas,
Que me dissipasse em contos, em areias e em dunas,
E descobrisse eu a vida para além da dor e da doença.*

INTRODUÇÃO

Há algum tempo, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou seu entendimento sobre o mecanismo da denúncia espontânea por meio da Súmula n. 360. Em suma, aquela corte superior passou a entender que fica afastada a configuração da denúncia espontânea nos casos – de tributos submetidos a declaração – em que o respectivo tributo é declarado mas não é pago. Eis o seu literal teor: *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Na verdade, diga-se de passagem, este entendimento é apenas mais um desdobramento da já vetusta opinião dos Tribunais no sentido de que tributos declarados pelo contribuinte não necessitam de notificação de lançamento para formalização de crédito tributário, podendo ser inscrito diretamente em dívida ativa. Já havíamos, aliás, apontado tal entendimento – e seus riscos – em nosso “Manual do ICMS”, já há algum tempo.

Uma das grandes desvantagens desse entendimento, desnecessário dizer, está em que passa-se a aplicar a multa prevista na respectiva legislação tributária, o que não ocorreria caso estivesse configurada a denúncia espontânea.

Sem embargo, uma série de vozes levantou-se em face deste entendimento, havendo mesmo quem afirmasse que, entre outros problemas, ele colocava o contribuinte que declara e não paga em situação mais grave do que aquela na qual se encontra o contribuinte que sequer chega a declarar o tributo que entende devido. E tal assertiva está correta. Por outro lado, está presente na comunidade jurídica a sensação de uma definitividade do

entendimento, uma vez que a questão dificilmente, pelas suas próprias características, galgará os degraus do Supremo Tribunal Federal.

No entanto, pretendemos propor nestas exíguas linhas, em um outro viés de abordagem, uma interpretação razoável da própria súmula.

Em primeiro lugar, não custa lembrar que o Fisco e o contribuinte possuem um dever ético na arrecadação tributária, sendo que tal dever informa toda a atividade tributária – tanto de arrecadação quanto de pagamento.

Parece-nos que a questão seria resolvida de forma satisfatória se recorrêssemos aos institutos da Teoria Geral do Direito, aplicáveis, sem sombra de dúvida, a todo o sistema jurídico, sem qualquer exceção, ao menos a priori.

A declaração do imposto realizada pelo contribuinte é regulada pela legislação tributária. Disso não se duvida. No entanto, este reconhecimento não impede – e nem poderia – que se invoquem os postulados da Teoria Geral do Direito.

Assim é que, a par da regulamentação legislativa e infra legislativa tributária, ao nosso aviso, possui a declaração de tributo a natureza jurídica de *declaração unilateral de vontade*. E, como se sabe, a declaração unilateral de vontade somente obriga alguém **nos estritos limites do que foi declarado, e não mais**.

FUNDAMENTAÇÃO E DESENVOLVIMENTO DO TEMA

DA NATUREZA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Trata-se, sem sombra de dúvida, de uma das maiores discussões que grassa na seara tributária nacional. De acordo com o Código Tributário Nacional, em seu art. 142, o lançamento constitui *procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível*.

Em nossa obra “Manual do ICMS” já discorremos largamente acerca do lançamento tributário, conforme a seguir.

Bosquejo sobre as modalidades de lançamento tributário

Como se deduz da leitura do CTN são basicamente três as modalidades de lançamento. As previsões se encontram nos arts. 147, 149 e 150. É nesse sentido o sentir doutrinário: *no art.147 encontramos o lançamento por declaração; no art. 149 o lançamento de ofício; e no art. 150 está o lançamento por homologação*¹. Interessante é notar que o *arbitramento*, previsto no art. 148 do CTN, *apenas pode ser efetuado dentro do lançamento de ofício, não se constituindo em uma nova espécie de lançamento*².

¹ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

² Alberto Xavier exerce sua crítica contra esta classificação, conforme veremos de forma mais estendida mais adiante. Por ora, transcrevemos o seguinte trecho do tributarista lusitano: *Uma das questões essenciais para a construção jurídica do lançamento reside em saber se é indispensável, na dinâmica da obrigação tributária, a existência de um ato jurídico autónomo de aplicação da norma material. O problema levanta-se precisamente porque na nossa ordem jurídica certos tipos de tributos (aliás, hoje, a generalidade deles) não prevêm, ou não prevêm necessariamente, antes do pagamento do tributo, a realização, por parte de um*

No que concerne ao lançamento por declaração, bem como na modalidade por homologação, está presente *o dever de o sujeito passivo colaborar com a administração*³. Mas, nem por isso *lançamento deixa de ser ato privativo da autoridade administrativa, conforme determina o art. 142*⁴. É que *de acordo com as informações e declarações prestadas pelo contribuinte ou por terceiro legalmente obrigado o Fisco realizará o lançamento. Essas declarações e informações integram uma etapa anterior ao lançamento, que é um ato administrativo que se aperfeiçoa posteriormente. Elas fazem parte do procedimento de lançar, mas o lançamento poderá delas prescindir. De acordo com ao grau de participação do sujeito passivo objetivando a celebração do ato, temos as diversas formas de lançamento*⁵.

Assim é que, *no lançamento por declaração ou misto, participam ambas as partes, administrado e Administração. No lançamento direto ou por ofício, o sujeito passivo não participa, pois todas os procedimentos preparatórios são realizados pela Administração apenas. Já no lançamento por homologação, notamos que o sujeito passivo, tão logo realize o fato gerador descrito na lei tributária, deverá, de acordo com a lei, apurar o montante devido, realizar o pagamento no prazo estabelecido, fazer suas declarações tempestivas e recolher a importância devida, antes mesmo de a Fazenda Pública se pronunciar*⁶. Outro detalhe a ser observado é o de que *a falta do pagamento devido ou a eventual discordância da Administração, com as operações realizadas pelo sujeito passivo, nos tributos lançados por homologação, darão ensejo ao lançamento de ofício, de acordo com o artigo 149 do CTN, e eventual imposição de sanção, fixada em auto de infração*.⁷

órgão da Administração, de um ato que em concreto fixe a existência e o quantitativo da prestação tributária individualmente devida. É o que se passa em geral nos chamados impostos indiretos; é o que também sucede nos impostos cuja cobrança se efetua por retenção na fonte, como sucede na figura da substituição tributária; e é ainda o que hoje se passa na generalidade dos tributos em que as técnicas massificadas de gestão conduzem a entregar aos próprios contribuintes o cálculo dos seus tributos. Na doutrina italiana estes impostos são designados, consoante a orientação dos autores quanto aos problemas expostos no texto, por tributos "sem imposição", "sem accertamento", ou com "autoaccertamento". (...) Certos autores adotam, porém, uma terminologia aparentemente neutra, mas pouco clara, distinguindo afattispecie di accertamento fattispecie de evasão, identificando esta com os casos em que entre o nascimento e a extinção da obrigação de imposto não se interpõe, qual "diafragma", um ato administrativo que só surge ulteriormente para efeitos de controle. Na doutrina francesa generalizou-se a classificação entre droits au comptant e droits constatés que, embora mantendo certas analogias com as distinções acima referidas, assenta num critério diverso e que é o de o pagamento ou cobrança se realizar ou não simultaneamente às operações de determinação da matéria coletável (assiette) e liquidação. A doutrina portuguesa, muito permeável à influência italiana, distingue, conforme a posição dos autores, os impostos de lançamento administrativo ou com liquidação, dos impostos sem lançamento ou liquidação, ou ainda dos impostos com auto-lançamento e auto-liquidação. Noutras ordens jurídicas, como a norte-americana, a regra é precisamente a inexistência de uma intervenção prévia da Administração ou princípio do self-assessment. (Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss).

³ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

⁴ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

⁵ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

⁶ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

⁷ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

Em princípio, o lançamento tributário do ICMS será efetuado por homologação. No entanto, verdade é que em algumas situações poderá ocorrer o lançamento na modalidade de *ofício*. Veja-se, a propósito, o que dispõe o art. 149 do CTN:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado que dê lugar a aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial.

Parágrafo único: A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Assim é que, tirante a hipótese do inciso I, em todas as demais eventualidades previstas nos demais incisos, poderá ocorrer lançamento de *ofício* no ICMS. E, interessante notar que *normalmente, o lançamento de ofício se instrumentaliza através do Auto de Infração que, além de declarar a ocorrência do fato gerador, destaca a infração que teria sido cometida pelo sujeito passivo que, caso não concorde com os fatos descritos, tem direito de apresentar sua impugnação ou defesa na via administrativa ou judicial.*⁸

Alberto Xavier, em sua conhecida obra sobre lançamento tributário, aduz sua discordância da doutrina que adota a classificação reinante entre nós⁹, ao asseverar que é

⁸ Margarete Gonçalves Barsani; Decadência e Prescrição no Direito Tributário; Lúmen Júris; 2006; pp. 23 e ss.

⁹ Assim descreve a classificação reinante o citado autor: *uma classificação, proveniente da doutrina italiana menos recente, atende ao critério do sujeito que o realiza, separando o lançamento efetuado pelo sujeito ativo, pelo sujeito passivo e por particular diverso do sujeito passivo: estas seriam as espécies de lançamento. Atendendo a critérios técnico-jurídicos, distinguir-se-iam, por seu turno, um auto-lançamento; um lançamento direto, que se verifica quando a Administração procura determinar, através de informações e investigações diretas, os elementos da obrigação tributária, por meio das declarações dos contribuintes ou de intervenção de comissões de avaliação; um lançamento legal, que prescindiria de uma investigação direta, baseando-se na simples aplicação de uma norma legal, como sucede com a aplicação dos adicionais; um lançamento por presunções, que dispensaria igualmente uma avaliação direta, baseando-se em indicações do contribuinte e em presunções legais; e, finalmente, um lançamento por acordo que se verifica sempre que a base de cálculo seja convencional e antecipadamente fixada, como sucede nas avenças: estas seriam as*

bem de ver os equívocos doutrinários que subjazem às mencionadas classificações. Na verdade, a classificação das "espécies" de lançamento assenta no errôneo pressuposto da admissibilidade da figura do auto-lançamento, como adiante se verá; e, por sua vez, a distinção das "formas" de lançamento mistura critérios relativos à estrutura do ato (direto, por acordo), com outros atinentes aos meios de prova utilizados (legal, por presunções)¹⁰. E continua, afirmando que entre nós generalizou-se uma classificação, pretensamente baseada no Código Tributário Nacional, que atende ao grau de colaboração do contribuinte no procedimento administrativo do lançamento. Nuns casos, o Fisco toma ele próprio a iniciativa da prática do lançamento, quer por razões atinentes à natureza do tributo, quer por incumprimento, pelo contribuinte, dos seus deveres de cooperação: é o lançamento direto ou ex officio previsto no artigo 149. Noutros casos - situados no polo oposto - é o contribuinte que toma a iniciativa do procedimento, apresentando a sua declaração tributária e colaborando ativamente, como parte, no seu desenrolar: é o lançamento misto ou por declaração, previsto no artigo 147. Enfim, em certas hipóteses, o Fisco só atua eventualmente, a título de controle "a posteriori", cabendo ao contribuinte a principal tarefa de calcular o tributo devido, realizar o seu pagamento, sujeito, como se disse, a eventual "homologação" das autoridades: é o lançamento por homologação previsto no artigo 150¹¹. O citado autor ainda faz eco às críticas lançadas por Paulo de Barros Carvalho: "De ver está que, na medida em que adotamos o conceito de lançamento como ato jurídico administrativo, a citada classificação perde, totalmente, seu teor de juridicidade. Se lançamento é ato jurídico administrativo, no sentido material e formal, consoante expusemos, não há que cogitar-se das vicissitudes que o precederam, primordialmente porque não integram a composição intrínseca do ato, nada dizendo com seus elementos estruturais"¹² Menciona adiante a conclusão do citado autor, quando aduz que está claro que as modalidades do lançamento, estipuladas no Código Tributário Nacional, são, antes de tudo modalidades de procedimento, e, vimos de ver, o procedimento não é da essência do ato jurídico administrativo de lançamento"¹³. Alberto Xavier ainda enceta críticas de caráter metodológico à classificação dominante, demonstrando que a tentativa de classificação em causa falha por absoluta falta de rigor científico, pois de verdadeira classificação só pode falar-se se existe, nos seus termos, identidade de critério. Ora, enquanto o "lançamento por declaração" se contrapõe ao "lançamento de ofício", atendendo ao critério da iniciativa do procedimento, já o conceito de "lançamento por homologação" abandona este critério para atender ao critério distinto da necessidade ou não da prática de ato administrativo anterior ao pagamento do tributo.¹⁴ É de se ver que são procedentes as críticas lançadas pelo referido tributarista, uma vez que, conforme se afirma, a forma pela qual se dá o lançamento não pode delimitar uma modalidade, posto que não açambarca a sua essência.

E mais, manifesta-se ainda acerca da mesma impropriedade do conceito de lançamento tributário enquanto algo a aninhar em si o que denomina de *função jurídica unitária*, considerando que se trata meramente de *uma unificação prática ou técnica*¹⁵.

formas do lançamento. (Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.).

¹⁰ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹¹ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹² Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹³ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹⁴ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹⁵ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

Assim é que se, por outro lado, considera que a *determinação da base de cálculo e a fixação do tributo devido não passam de simples operações ou conjuntos de atos e operações aos quais a lei não atribui unitariamente efeitos jurídicos próprios*¹⁶. Conclui pela inutilidade jurídica – e mesmo pela injuridicidade – da expressão auto-lançamento, posto que *o problema essencial - insista-se - está em saber se nas situações em causa se pode descortinar uma atividade mediadora entre a verificação do fato típico e o cumprimento da obrigação tributária, ao menos análoga à que se verifica quando é a própria Administração que, previamente ao pagamento do tributo ou em sede de controle "a posteriori", procede à aplicação do direito no caso concreto pela prática do lançamento. Por outras palavras: tudo está em saber se o processo lógico de determinação e caracterização dos fatos e subsunção destes na norma, que o particular realiza logicamente antes do pagamento do imposto, se exprime ou não num ato jurídico autónomo e distinto do pagamento do tributo*¹⁷⁻¹⁸.

Exerce ainda crítica sobre o entendimento esposado por Rubens Gomes de Souza, para quem o lançamento seria um ato complexo, praticado em concorrência entre a Administração Pública e o particular, *homologando* aquela a base do ato praticado por este.

No entanto, verdade é que o Código Tributário Nacional, ao menos aparentemente, consagrou a figura do *lançamento por homologação*, definindo-o como *quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tornando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa* (artigo 150 do CTN)¹⁹.

¹⁶ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹⁷ Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss.

¹⁸ O autor ainda menciona os artifícios – segundo ele – utilizados pela doutrina para preservar seu entendimento: *reconhecendo que são estes os termos em que o problema deve ser colocado, certo setor da doutrina procurou, não obstante, salvar uma construção unitária da obrigação tributária, sustentando que a conduta dos particulares, ao procederem ao "auto-lançamento", se configura como um verdadeiro ato jurídico. Uns, como Armindo Monteiro, em Portugal, e Fenech, na Espanha, entendem tratar-se de um ato praticado no exercício de poderes delegados pela Administração financeira. Outros, como D'Amati, qualificam o referido ato como um ato de reconhecimento, ou melhor, de auto-determinação pelo devedor, com a única particularidade de se tratar de um ato de forma livre, que não deixa de oferecer todas as características de um verdadeiro accertamento do mesmo modo que os atos de forma livre não perdem a natureza de atos formais: entre o accertamento realizado pela Administração e o autoaccertamento verificar-se-ia, pois, uma unidade conceitual resultante da identidade da função e que é precisamente a transformação de um mero dado social em fato suscetível de produzir efeitos jurídicos.* (Do Lançamento tributário; Editora Forense; pp. 70 e ss).

¹⁹ Ainda aqui Alberto Xavier lança suas críticas: *Importa salientar que essa corrente se distingue das anteriores por não aludir expressamente a um "auto-lançamento" efetuado pelo contribuinte, procurando manter assim coerência formal com a definição genérica de lançamento, dada pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e que o reputa ato da competência privativa das autoridades administrativas. E ainda que ela representa inegável passo em frente, relativamente a disposições, como a do artigo 2o, § único, da Lei nº 4.502/64, reguladora do antigo imposto de consumo, segundo a qual "o lançamento é de exclusiva responsabilidade do contribuinte". Pouco interessa, do nosso ponto de vista, analisar separadamente as várias formulações por que esta doutrina se tem exprimido, pois o que se pretende impugnar é precisamente um ponto comum a todas elas: a natureza de ato jurídico que conferem ao chamado auto-lançamento. Para este efeito não basta, decerto, afirmar - como Berliri, com referência especial à tese de d'Amati - que não interessa tanto distinguir atos sujeitos a forma livre ou a forma vinculada, mas entre atos reservados à competência da Administração e atos dela excluídos. O que importa, sim, é distinguir aí onde existe um ato jurídico de aplicação do direito, de onde tal ato não existe.* (Obra e local citados). O autor levanta ainda a

Lançamento por homologação

Previsão Normativa

O lançamento por homologação encontra ancoradouro legislativo no art. 150 do CTN. Eis a redação do caput: *Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa*²⁰.

questão acerca da irrelevância do “auto-lançamento” enquanto ato jurídico uma vez que nas situações tributáveis em causa, o que se nos depara é muito singelamente uma adequação espontânea e pacífica do destinatário do preceito ao comando legal, através do cumprimento da obrigação que este lhe impõe, sem que se recorte um momento, juridicamente autônomo, anterior a tal cumprimento. Embora reconheça que não pode duvidar-se que em determinados casos o contribuinte, para cumprir o imperativo decorrente da norma tributária, procede a uma operação que, do estrito ponto de vista lógico, é idêntica à efetuada pela Administração fiscal, afirma que esta operação[do contribuinte] não é, contudo, dotada de relevância jurídica. Na opinião do multi citado tributarista, trata-se apenas de simples operações mentais, que constituem quando muito um pressuposto de fato da conduta do devedor, mas que não constituem um ato jurídico autônomo, a que sejam imputáveis efeitos jurídicos próprios - e isto seja qual for a posição que se adote quanto à natureza do pagamento. Para ele, portanto, nesse momento, saímos aqui do terreno da aplicação do direito, para entrar no campo da conformação ou adequação ao direito. (...) E, arremata sustentando que: ainda que se sustente a relevância do animus solvendi, em homenagem à ideia de cumprimento de um dever jurídico, sempre importará não confundir a vontade do pagamento com uma pretensa vontade no lançamento, operação mental que o antecede. O erro, o dolo, a coação podem afetar - admita-se - a validade do cumprimento, mesmo que este seja conforme na sua materialidade ao objetivamente devido. Mas o erro, o dolo e a coação, no que toca ao lançamento já não podem por si afetar a eficácia liberatória do pagamento, se não se traduzirem em outros tantos vícios da vontade de cumprir. Por outras palavras: o erro no lançamento só será relevante se determinar um erro no pagamento - o que o mesmo é admitir-se a irrelevância da vontade no lançamento. Em item seguinte, sustenta também a falha no argumento de que as referidas operações não são destituídas de relevância jurídica, uma vez que o errado lançamento pelo contribuinte produziria efeitos jurídicos se a prestação fosse inferior à legal. E que tais efeitos jurídicos não decorrem - repita-se - de um eventual erro no lançamento, mas diretamente de um incumprimento, ainda que parcial, da obrigação tributária, do mesmo modo que tais efeitos não deixariam de se verificar, mesmo que o lançamento tivesse sido corretamente efetuado. Prossegue na linha de raciocínio desenvolvida asseverando, no entanto, que é certo que, inicialmente nos impostos indiretos, mas hoje na generalidade dos tributos, inclusive no imposto de renda, o pretense auto-lançamento não é uma simples operação mental, por se dever corporizar num documento (guia de informação/apuração - GIA - declaração sobre o imposto de renda na fonte - DIRF - declaração de rendimentos), cuja elaboração é rigorosamente disciplinada por lei, de tal modo que a sua inobservância produz efeitos jurídicos próprios, notadamente de caráter penal. E admitindo que foi a inegável autonomia destas operações de registro e escrita em relação ao pagamento que levou o próprio legislador a assimilá-las à atividade da Administração fiscal, usando os mesmos conceitos para as designar e para exprimir as suas alterações, sem se preocupar em distinguir aí onde se verifica a prática de um ato de aplicação da norma material pela Administração dali onde um simples particular, cumprindo um dever instrumental, registra em documentos adequados os fatos sujeitos a imposto e o tributo que lhes corresponde.

²⁰ Eis a redação dos parágrafos do art. 150: § 1º *O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.* § 2º *Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.* § 3º *Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração saldo por ventura devido e, sendo o caso, na*

Natureza Jurídica do Lançamento por homologação

Distinção entre o lançamento por homologação e o auto-lançamento

Há acesa controvérsia que gravita em torno da natureza do lançamento por homologação. Margarete Barsani acompanha satisfatoriamente estas discussões, aduzindo que *para uma corrente doutrinária o lançamento por homologação é chamado de auto-lançamento, pelo simples fato de que, neste caso, o próprio sujeito passivo, diante da ocorrência do fato gerador, lança em seus livros fiscais e recolhe o tributo devido aos cofres públicos, restando ao Fisco, apenas, o dever de verificar, a posteriori, a veracidade do pagamento efetuado pelo sujeito passivo e homologá-lo dentro do prazo decadencial, sob pena de, não o fazendo, no prazo, vir a ocorrer a homologação tácita. Verificamos, neste caso, que antes do pagamento do tributo não é preciso que a Fazenda Pública tome qualquer atitude no sentido de verificar o quanto devido. Essa responsabilidade ficou a cargo do sujeito passivo, o que, na verdade, representa uma economia de tempo e dinheiro para a Administração, permitindo um considerável aumento na arrecadação devido a uma massificação nos procedimentos, sendo, por isso, hoje em dia, essa a modalidade mais utilizada de lançamento, conforme verificamos que acontece com os impostos indiretos, com aqueles que são retidos na fonte, enfim, com a maioria dos tributos*²¹. Acrescenta ainda a citada autora que *essa corrente, vem sendo contestada pela corrente majoritária que entende, na forma do art. 142, do CTN, a atividade de lançamento como sendo de competência privativa da autoridade administrativa, no caso o Fisco. Assim, no lançamento por homologação, é necessário que o Fisco homologue o pagamento realizado, seja expressamente ou tacitamente, pelo decurso do prazo. É esse ato administrativo que caracteriza esta espécie de lançamento; se assim não fosse, não poderíamos chamar de lançamento o ato praticado apenas pelo particular. Na prática notamos que a autoridade administrativa tem o dever de fiscalizar o sujeito passivo, verificando o cumprimento, por parte deste, de suas obrigações principal e acessórias. Assim o fiscal de rendas, durante a ação fiscal, verifica livros e documentos do sujeito passivo para conferir a correção dos pagamentos efetuados pelo sujeito passivo, homologando-os ou, no caso de irregularidades, que levem à falta de pagamento ou pagamento insuficiente ou, ainda, o descumprimento de obrigações acessórias, lavrando o respectivo auto de infração,*

imposição de penalidade, ou sua graduação. § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

²¹ Cit. Há quem ainda queira reduzir o lançamento por homologação em um mero cumprimento de obrigação tributária acessória. Souto Maior Borges, no entanto, repele, de forma acertada – ao nosso ver – tal tese: *Nada obstante, considerada a atividade do sujeito passivo anterior à homologação como um autolançamento, houve quem pretendesse que ela corresponderia apenas a cumprimento de um dever administrativo ou, na terminologia do Código Tributário Nacional, de uma obrigação acessória. Mas a atividade do contribuinte ou de terceiro antecedente à homologação não tem apenas por objeto prestações positivas ou negativas estabelecidas no interesse da arrecadação e fiscalização dos tributos, característica das obrigações acessórias (CTN, art. 113, § 2a). Cumulativamente, tem por objeto o pagamento do tributo e, eventualmente, até de sanção pecuniária — a mora, característica da obrigação principal (art. 113, § 1a). Logo, a afirmação de que o "autolançamento" corresponde a uma obrigação acessória, quando menos, será incompleta, porque não explicará, no seu todo, a categoria jurídica que pretende descrever. (Lançamento Tributário, cit.).*

*cobrando o tributo devido, se for o caso, e aplicando a penalidade cabível, na forma da lei em vigor na época do fato gerador; para isso deve observar o prazo decadencial que a lei lhe concede*²²⁻²³. Dentre tais doutrinadores, que repulsam a caracterização do lançamento

²² Cit.

²³ Deve-se sempre, neste tema, ter-se em vista o entendimento esposado por Alberto Xavier, quando assevera que *não pode, porém, configurar-se esta atividade de controle da correção do pagamento espontaneamente efetuado pelo contribuinte como um ato de homologação, expresso ou tácito. Com efeito, a homologação é o ato administrativo pelo qual um órgão deliberativo aceita a sugestão proposta por um órgão consultivo e a converte em decisão sua, de tal modo que o conteúdo da homologação é a proposta homologada. Esta última tem a natureza de parecer e só a homologação lhe confere caráter de ato definitivo ou executório. É certo que em certos casos as leis administrativas usam ainda a expressão homologação no sentido impróprio de "ratificação" de um ato da competência própria de superior hierárquico, praticado, por motivo de urgência, por subalterno. Mas a verdade é que nem numa nem noutra destas acepções se pode enquadrar a aberrante figura do "lançamento por homologação". E que a estas é comum a ideia de que objeto de homologação é um ato administrativo, a que aquela imprime uma eficácia específica, de que o ato homologado se encontrava privado. Ora, no "lançamento por homologação" não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária, ato esse insuscetível de homologação, ao menos à luz do conceito técnico-jurídico deste instituto. Ainda que se entenda que a "homologação" se refere ao pagamento (e não ao lançamento), a verdade é que uma homologação expressa não constitui em si mesmo um lançamento em sentido técnico, pois este consiste numa exigência de prestação tributária, enquanto da constatação da legalidade de um pagamento prévio não resulta, por definição, exigência alguma. De duas uma: ou se constata que o pagamento efetuado pelo contribuinte é insuficiente - e nesse caso não há homologação, mas lançamento de ofício no que concerne ao montante em falta; ou se constata que o pagamento se realizou conforme a lei - e nesse caso não há lançamento¹²¹, mas ato administrativo confirmativo da legalidade do pagamento, com valor jurídico de quitação. Também é juridicamente imperfeita a referência do artigo 150 a um "dever de antecipar o pagamento" ou a um "pagamento antecipado" em relação a um "exame da autoridade administrativa", pois o conceito de antecipação refere-se necessariamente a um fato futuro e certo - o prazo de pagamento estabelecido em lei - e em relação ao qual art 160, § único do Código Tributário Nacional prevê a figura do "desconto", e não a um evento futuro e incerto, o "exame de autoridade administrativa" que exprime uma mera probabilidade de controle. O fato de ter enveredado pela técnica da "homologação" conduziu assim, o legislador a uma sucessão de artifícios doutrinários para, *recriar* uma situação jurídica, na realidade bem simples. Na verdade, à ideia de "homologação" assimilou o conceito de "condição", de tal modo que concebeu o pagamento "antecipado" como efetuado "sob condição resolutive de ulterior homologação do lançamento" e fixou um prazo de cinco anos a contar da data do fato gerador para a prática da homologação, findo o qual o lançamento se considera tacitamente homologado e, em consequência, definitivamente extinto o crédito (artigo 150, § Iº e § 4º do Código Tributário Nacional). Salta logo à vista a imprecisão e incoerência do legislador quando, após a tentativa de salvar o conceito de lançamento como atividade privativa da Administração, recusando-se formalmente a utilizar o conceito - com aquele contraditório - de auto-lançamento, acaba caindo neste vício, ao aludir, nos §§ Iº e 4º do artigo 150, à "homologação do lançamento". Assim fazendo, entrou em contradição com o "caput" do artigo 150 em que a homologação é referida ao pagamento, que não ao lançamento; e, do mesmo passo, acabou por reconhecer um lançamento, praticado por particular, homologável pelo Fisco, o que contraria a noção do artigo. Acresce ainda - e a observação é de Luciano Amaro - que a pretensa condição resolutive não seria a homologação, mas precisamente o seu contrário, ou seja, a negativa de homologação, de tal modo que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida, ou teria de definir-se, como condição suspensiva, a homologação, no sentido de que a extinção ficaria suspensa até à verificação da homologação. Por outro lado, é manifestamente artificioso construir o pagamento dos tributos sem necessário lançamento prévio ao pagamento como um "pagamento condicional". O pagamento, em tais casos, é desde logo válido e eficaz, extinguindo a obrigação tributária, sem necessidade de qualquer requisito suplementar, como aliás resulta claramente do artigo 156, VII do Código Tributário Nacional, ao admitir o "pagamento antecipado" como modalidade de extinção do crédito. O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle "a posteriori" ele seja reconhecido como correio (caso em que há a homologação expressa com efeito de quitação), insuficiente (caso em que há lugar a um lançamento de ofi-*

cio) ou excessivo (caso em que há lugar a uma restituição). Não pode, pois, confundir-se condicionalidade do pagamento com o fato de a quitação do cumprimento integral só ocorrer ou por declaração expressa do credor ou pelo decurso do prazo decadencial. Já em estudo publicado há quatro décadas Rubens Gomes de Sousa advertia, com a sua argúcia jurídica, que o efeito liberatório do pagamento refere-se ao crédito solvido, mas não ao crédito devido.

Nesse passo, as críticas lançadas por Souto Maior Borges (Lançamento Tributário, cit.) são aparentadas das alinhavadas por Alberto Xavier. Confira-se: *O conceito doutrinário de autolancamento não encontra correspondência com o Direito Positivo brasileiro e é passível de críticas, a seguir expostas. A afirmação de que o lançamento é elemento logicamente insuprimível no processo de aplicação de qualquer tributo — ou, mais precisamente, no desenvolvimento da relação tributária — decorre da consideração de que é sempre necessário comprovar, dada a realização do suposto normativo (hipótese de incidência), em que medida o sujeito passivo deve efetuar o pagamento do tributo, determinando-se a base tributável e a alíquota aplicável. Contendo a norma tributária preceito abstrato e hipotético, só procedendo-se a essas operações é possível liquidar o débito tributário. A necessidade do lançamento prende-se a uma dupla ordem de exigências legais: a de criação do crédito tributário e a de fixação do seu quantum. Por essa via, a simples operação mental efetuada pelo contribuinte nos casos de "autolancamento" configuraria verdadeiro e próprio lançamento. Nessa hipótese, o lançamento seria constituído não propriamente pela objetiva subsunção da conduta dos particulares a esta função normativa, mas sim pelas operações mentais tendentes a determinar essa conduta. Nesses termos, sem lançamento não haveria pagamento de tributo. Essas operações mentais realizadas pelo contribuinte podem consistir, por exemplo, no cálculo do tributo para efeito de aposição de uma estampilha (como sucedia com o antigo imposto do selo). Certo é que o uso doutrinário identifica essas operações como um "autolancamento", emprestando-lhes relevância jurídica. Entretanto, assim considerado o "autolancamento", concluir-se-á — precisamente em sentido contrário aos termos em que é posta a questão pela doutrina tradicional — que ele não é, em absoluto, elemento essencial e necessário para o surgimento da obrigação tributária. Esta pode nascer e morrer na ausência de tais operações mentais integrativas do "autolancamento". Ou se elas forem praticadas com defeito. Ou por incapaz. Ou por vontade coacta. Se o pagamento, nada obstante, se conforma, no seu montante e época de recolhimento, aos critérios legais, é ele, por si só e objetivamente considerado, bastante para extinguir o crédito tributário. A eficácia objetiva do pagamento independe da ocorrência psicológica ou não dessas operações mentais de cálculo do tributo, relevantes sob prisma psicológico, moral etc, mas inteiramente irrelevantes sob o ângulo do Direito Tributário. Se o pagamento for suficiente, extingue-se o débito tributário. Se insuficiente, subsiste esse débito, independentemente da atribuição de qualquer relevância jurídica, isto é, do reconhecimento, pelo ordenamento jurídico, de efeitos jurídicos autónomos a essas operações mentais de quantificação do débito tributário. A doutrina do Direito Tributário — tal como observou Cocivera — demonstrou, com irrefutáveis argumentos, que a operação mental de tácita determinação do montante do tributo não é realmente uma ponte de passagem para o pagamento de tributo (Berliri). Como sustentaram Berliri e Allorio, juridicamente eficaz é o pagamento do tributo, não a operação mental que o antecede. Sob prisma jurídico a categoria do "autolancamento" não terá razão de ser, porque a "aplicação" mental do tributo, quando ocorre, não terá relevância jurídica, mas psicológica (Allorio). A relevância da vontade no "autolancamento" (autoaccertamento) só teria reconhecimento normativo se, na ausência da vontade de pagamento, o ato fosse juridicamente inexistente (inválido) e se, estando a vontade, por hipótese, viciada, também o ato estivesse contaminado por esse vício. Mas a extinção da obrigação segue-se como um efeito necessário do próprio ato de pagamento válido, e não da vontade que o põe. Em termos de Direito Positivo brasileiro o conceito de "autolancamento" não tem aplicabilidade, porque o lançamento é sempre ato privativo da autoridade administrativa (CTN, ar.t. 142, caput), inclusive os casos de lançamento por homologação (CTN, art. 150, caput), que substituem, no regime da lei brasileira, o mal-denominado "autolancamento". Assim, os agentes e órgãos da Administração Fiscal podem sempre controlar a realização do suposto normativo ("fato gerador"), inclusive sua conformação ou não com o que foi "autolancado" pelo sujeito passivo. Neste passo assevera o autor que não é exato, portanto, que o lançamento seja momento lógico insuprimível em toda e qualquer relação tributária, porque há relações tributárias nas quais entre a realização do suposto de fato e a extinção do débito não se insere qualquer ato que se possa configurar como lançamento. Assim é que, para o citado autor, o termo "autolancamento" envolve a ideia de reflexividade relacionada com o comportamento do sujeito que pratica o ato tributário. A seguir leciona que com o termo "autolancamento" pretende-se significar que, em tais hipóteses, a subsunção (conformação) do comportamento à norma tributária material é procedida pelo próprio sujeito passivo, em*

por homologação como de auto lançamento está Souto Maior Borges, para quem, *pode-se, nada obstante, sustentar que mesmo nos casos de lançamento por homologação o que se homologa é lançamento praticado pelo contribuinte. Se a autoridade administrativa homologa — ou seja, ratifica e convalida o lançamento —, este teria sido praticado pelo sujeito passivo. Seria, portanto, um "autolancamento", no sentido que a doutrina tradicionalmente empresta à palavra. O argumento, contudo, envolve claramente uma petição de princípio, porque dá como demonstrado que a homologação pela autoridade administrativa é de um ato de "lançamento" ou de "pré-lançamento", o que precisamente é posto em discussão. Ora, não é possível fugir ao dilema colocado em face da disciplina da matéria pelo Código Tributário Nacional: ou o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa (CTN, art. 142, caput) — e, nesse caso, o que se homologa não é um prévio ato de lançamento, mas a atividade do sujeito passivo adentrada no procedimento de lançamento tendente ao ato de lançamento (homologação) —, ou o lançamento pode ser praticado pelo particular nos casos de autolancamento, e, então, ele não será mais privativo da autoridade administrativa, contrariamente a dispositivo expresso do Código Tributário Nacional.*²⁴ Prossegue o citado doutrinador, lecionando que: *como o conceito de lançamento é construído pelo Direito Positivo, temos que o "autolancamento" está erradicado do Direito brasileiro. O que se homologa nas hipóteses de lançamento por homologação não é ato de lançamento, mas pura e simplesmente a "atividade" do sujeito*

contraposição aos procedimentos oficiais da Administração (lançamento de ofício e por declaração), em que é necessária a prática de um ato autônomo de aplicação do Direito pela Administração. E afirma, a esta altura, que assim sendo, tratar-se-ia de realidades tão distintas e irreduzíveis entre si, que não poderiam ser consideradas, sob esse prisma, espécies de um mesmo gênero. Procurando esgotar as possibilidades que a questão poderia apresentar, ainda ressalta que a expressão "autolancamento", entretanto, pode referir-se à circunstância de serem os próprios sujeitos passivos do tributo — vinculados, nessa qualidade, ao pagamento do débito tributário — que se encarregarão de fazer com que a norma tributária abstrata e hipotética seja posta em execução. Os próprios sujeitos "autolancadores" é que irão suportar os efeitos da norma. Essa ideia poderia ser sugerida pela flexibilidade do "autolancamento". Mas também a Administração Fiscal, quando pratica o lançamento de ofício, caracterizado pelos procedimentos administrativos puramente oficiais, constitui um crédito seu, próprio. Nesse sentido, nada impediria, em linha puramente teórica, se sustentasse que ela pratica um "autolancamento". Ela própria constituiria seu crédito tributário, e, pois, nesse sentido, "autolancaria" o tributo. Assim é que, conforme sublinha Souto Maior, o termo "autolancamento" geralmente significa que, na sua ocorrência, a subsunção do comportamento humano à norma tributária material é feita pelo próprio sujeito passivo, em contraposição ao lançamento de ofício ou por declaração. O conceito de autolancamento contrapor-se-ia, então, ao de lançamento de ofício, praticado pela autoridade administrativa (CTN, art. 149), e ao de lançamento "misto", por declaração do sujeito passivo (CTN, art. 147, caput). Lembra, no entanto, que no Direito Positivo brasileiro (...) essa distinção carece de qualquer significado e aplicabilidade, dado que o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, caput). Por isso mesmo, o Código Tributário Nacional repudiou o termo "autolancamento", substituindo-o por "lançamento por homologação" (art. 150, caput). Mas, como o "autolancamento" é simples conformação ao Direito, caracterizada pelas operações intelectuais praticadas pelo sujeito passivo, não pode sequer ser contraposto ao lançamento de ofício ou por declaração, porque nestes há, ao contrário, um procedimento administrativo que culmina com a expedição de ato autônomo de aplicação do Direito Tributário Material. Na primeira hipótese — a de "autolancamento" — a valoração da situação de vida é efetuada pelo próprio sujeito passivo, competindo-lhe, assim, a conformação do seu comportamento à ordenação tributária. Na segunda a Administração Fiscal pratica um ato tributário de aplicação do Direito — o lançamento —, com eficácia vinculante para os particulares, heterônomo, portanto, com relação às pessoas que irão suportar as consequências da estruturação normativa do tributo. O lançamento é, nesse sentido, ato heterônomo de aplicação do Direito Tributário Material ao caso concreto.

²⁴ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

*passivo tendente à satisfação do crédito tributário*²⁵. Mais adiante, assevera que *seria errôneo supor, partindo-se da premissa de que todo tributo é suscetível de lançamento, que nos tributos submetidos ao lançamento por homologação haveria um ato de lançamento pelo obrigado. No lançamento por homologação não se está em presença de um ato jurídico autônomo, ato de aplicação da lei tributária pelo sujeito passivo. Ao contrário, dá-se o pagamento pelo sujeito passivo independentemente de qualquer controle administrativo prévio. A simples operação mental de subsunção da situação de vida à norma, conformação da conduta do sujeito passivo à preceituação normativa, não configura ato jurídico autônomo, nem, muito menos, na sistemática do Código Tributário Nacional, ato jurídico administrativo de lançamento. Trata-se apenas de uma operação lógica, de uma operação mental ou intelectual. Não há, na hipótese, ato jurídico autônomo do sujeito passivo, ou seja, ato independente, no tocante à produção de efeitos jurídicos, do mero pagamento do tributo. Tampouco há, na hipótese, um lançamento prévio, um "autolancamento". Por isso, a terminologia do Código Tributário Nacional — lançamento por homologação — melhor se ajusta ao fenômeno definido. Pressuposto meramente intelectual, a operação lógica de fixação da prestação tributária não é ato jurídico de lançamento*²⁶. Com sua habitual argúcia, relembra que *por outro lado, o ato jurídico administrativo com que a homologação, como "construída" pelo art. 150, se identifica tem apenas por objeto verificar a posteriori a regularidade do pagamento do tributo ou da mera contabilização, pelo sujeito passivo, dos créditos e débitos, se o débito tributário foi, por hipótese, totalmente absorvido pelo crédito tributário correspondente, por exemplo, no caso do ICMS e IPI*²⁷. E ainda que *a homologação nem sequer se refere sempre a tributo pago, mas eventualmente a tributo apenas contabilizado, dada a circunstância eventual de que a conta corrente fiscal apure, no período considerado, a existência de créditos acumulados superiores aos débitos realizados. A confirmação dessa circunstância, quer da prestação tributária efetiva, quer da contabilização formal do tributo, é a confirmação de simples regularidade da "atividade" anterior do sujeito passivo*²⁸. O tributarista ainda remarca que *quando o CTN, no art. 142, caput, define o lançamento como privativo da autoridade administrativa está se referindo ao ato, e não ao procedimento, de lançamento. Só o ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa. O procedimento pode vir a ser integrado, sem nenhum óbice legal, com a participação dos particulares, em via contenciosa ou não. Mas, como todo procedimento corresponde a um vir-a-ser (fieri), tendente a um ser (factum), só o ato de lançamento inova o ordenamento jurídico. E o ato — esse, sim — é privativo da autoridade administrativa, mesmo nas hipóteses de lançamento por homologação*²⁹⁻³⁰. Nessa mesma senda, é de se ver o entendimento de

²⁵ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

²⁶ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

²⁷ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

²⁸ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

²⁹ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

³⁰ Em complementação à lição supra transcrita, é de se ver que Souto Maior Borges, na obra já mencionada, ainda aduz que o art. 140, caput, do CTN atribui competência privativa à autoridade administrativa para a realização do lançamento. Logo, toda a atividade antecedente ao ato de homologação, nada obstante inserta no procedimento de lançamento, seguramente não se tratará de ato de lançamento, desde que não é exercida, como dito, por uma "autoridade administrativa", mas pelo sujeito passivo. Por isso mesmo é que não procede a crítica de que essa posição reflete uma concepção estreita do ato administrativo, que tanto pode provir de um órgão administrativo do Estado ou de outro ente público quanto de um órgão judiciário ou legislativo ou, mesmo, de um particular no exercício — este último — de uma função delegada, como ocorre com os

Décio Porchat³¹, cuja lição cabe, a golpe de foice, na situação que se encontra em discussão. Com efeito, o referido autor defende assim se explana: *o caput do artigo 142 do CTN estabelece que, "compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível". Estabelece ainda o parágrafo único do dispositivo supra que "a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional". Afora a discussão sobre os sujeitos designados à constituição do crédito tributário, que será analisada nos itens subsequentes do presente trabalho, outro debate instalou-se na doutrina quanto a se tratar o lançamento um ato ou um procedimento administrativo. Defendem, entre outros, tratar-se o lançamento tributário de procedimento administrativo: Alfredo Augusto Becker, Hugo de Brito Machado e Souto Maior Borges. Em sentido contrário: Alberto Xavier, Estevão Horvath, Luciano Amaro, Paulo de Barros Carvalho e Ricardo Lobo Torres. Tal controvérsia foi gerada, pois, ao nosso ver, o vocábulo lançamento" é palavra polissêmica, sendo empregada em mais de um sentido. Em verdade, segundo ressalta Paulo de Barros Carvalho, "'lançamento' é uma palavra que padece do problema semântico da ambiguidade, do tipo 'processo/produto', como tantas outras nos discursos prescritivo e descritivo do direito. É lançamento o processo de determinação do sujeito passivo e apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta, posta no sistema com a expedição do 'ato de lançamento'". Insta advertir, contudo, que, "há casos de lançamento em que inexistem 'procedimento' como série de atos e termos, operando-se o ato de lançamento numa atividade monádica de um único funcionário. Depreende-se, dessa breve reflexão, que 'procedimento', no sentido de série regrada de atos e termos, não é algo imprescindível para a celebração do lançamento". Nada obstante, muitas vezes se faz necessária a instauração de procedimento, como medida preparatória para a emanação do ato de lançamento. Sendo assim, denominaremos "procedimento de apuração dos tributos", nas mesmas expressões utilizadas por Estevão Horvath, a sequência encadeada de atos praticados pela Administração Pública tendentes à emissão culminante do ato de lançamento que visa a determinar a dívida tributária. De outra parte, tomaremos o lançamento como o ato, composto por uma série finita de enunciados prescritivos, expedidos por agente público, a partir do qual o intérprete irá compor a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário"³². Com efeito, e retornando às lições de Souto Maior Borges, é no lançamento por homologação é que se localizam as maiores*

concessionários de serviços públicos. Nada disso está em discussão. O que se contesta é, ao contrário, possa um ato praticado pelo particular corresponder à atribuição de competência pelo art. 142, caput, privativa da "autoridade" administrativa. O critério adotado pelo Código Tributário Nacional é subjetivo ou orgânico. Ainda que materialmente ato praticado pelo sujeito passivo — e.g., o pagamento — fosse caracterizável como administrativo stricto sensu, e não como um ato-fato administrativo (infra, seção V), não seria jamais, nos termos do mencionado dispositivo, equiparável o sujeito passivo a uma "autoridade administrativa". A fórmula legal "lançamento por homologação", como visto, corresponde à categoria doutrinária do "autolancamento". Nos tributos de autolancamento a lei atribui ao sujeito passivo a efetivação dos juízos de avaliação e a prática dos atos materiais tendentes a constituir e extinguir o crédito tributário. Mas nesses tributos de autolancamento, a verificação administrativa posterior aos atos e operações realizados pelo contribuinte é que constitui propriamente o lançamento.

³¹ Suspensão do Crédito Tributário; Editora Quartier Latin.

³² Suspensão do Crédito Tributário; Editora Quartier Latin; p. 78.

dificuldades teóricas de inserção dessa categoria como espécie amoldada à definição genérica do lançamento estabelecida no art. 142, caput, do CTN. Com efeito, ou o lançamento por homologação — tal como o lançamento por declaração e o lançamento de ofício — possui todas as características genéricas do art. 142 do CTN mais algumas características individualizadoras que lhe darão especificidade, ou, nada obstante sua irrelevante rotulação, de espécie contida na definição genérica do art. 142 não se tratará. Noutros termos: não corresponderá, a rigor, o lançamento por homologação a uma subespécie de ato administrativo de lançamento, mas a uma categoria tributária diversa, conclusão que teria de enfrentar texto expresso do Código Tributário Nacional que trata o lançamento por homologação como modalidade de lançamento³³. Continua, na mesma melodia teórica, assegurando que as maiores dificuldades de integração dos pressupostos para a realização do lançamento por homologação no âmbito material de validade do art. 142, caput, localizam-se no tocante ao conteúdo do lançamento. Se o lançamento for considerado exclusivamente como um ato administrativo, quedando fora do conceito o procedimento respectivo, não haverá como reconduzir-se essa categoria a uma espécie contida na definição normativa do lançamento (art. 142, caput). E não será possível a caracterização do lançamento por homologação como "modalidade" de lançamento porque, enquanto no lançamento por declaração e no lançamento de ofício as operações de quantificação são executadas pela autoridade administrativa, com o conteúdo determinado pelo art. 142, caput, segunda parte, no lançamento por homologação essas operações, todas, são realizadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária. Assim sendo, o resultado desse processo lógico de quantificação (= concreção e liquidação) do débito tributário não será um ato jurídico autónomo de aplicação da lei tributária material ao caso concreto. Resumir-se-á a uma atividade — a do sujeito passivo — de pura observância da norma tributária (subsunção). Dela não resultará diretamente um ato jurídico autónomo, ato administrativo de aplicação da lei, diversamente do que ocorre no lançamento por declaração e no lançamento de ofício. As hipóteses em que no lançamento por homologação há obrigação de pagamento, porque o crédito escritural é maior do que o débito, não correspondem a um ato produtor de efeitos jurídicos próprios dos atos administrativos. Essa eficácia, nada obstante a extinção eventual do crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (art. 150, § I), decorrerá, ao contrário, do ato de homologação — esse, sim, um específico ato administrativo produtor de efeitos jurídicos e com um conteúdo peculiar.³⁴ Assim é que, conforme demonstra, a concepção "monista" do lançamento, que só o descreve como um ato administrativo, conduz o intérprete e aplicador do Código Tributário Nacional a impasse teórico intransponível. Posto o problema nesses termos, o lançamento por homologação só o será impropriamente (impropriedade terminológica, ressalve-se), porque não constituirá uma espécie ("modalidade") de lançamento, tal como definido este no art. 142, caput, mas uma categoria normativa distinta. Se o lançamento é só havido como um específico ato administrativo, não será uma subespécie de ato administrativo de lançamento o lançamento por homologação, porquanto nele as operações de quantificação não seriam realizadas pela autoridade administrativa, mas pelos sujeitos passivos. Ou, mais precisamente, o único ato administrativo adentrado no procedimento de lançamento seria a homologação, e esta teria conteúdo diverso do estipulado no art. 142, caput, segunda

³³ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

³⁴ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

parte.³⁵ E advoga a solução que se segue: essas dificuldades, entretanto, poderão ser convenientemente contornadas pela doutrina quando se considera que o lançamento é tanto o ato como o procedimento que antecede a emanção desse ato. Ora, o art. 142, caput, do CTN — norma superior — determina, em certa medida, não apenas o conteúdo do ato de lançamento, mas também o procedimento respectivo. Se assim o é, e porque o Código Tributário Nacional, no mencionado dispositivo, conceitua o lançamento como procedimento administrativo tendente a quantificar ("constituir") o crédito tributário, as operações de quantificação podem ser realizadas quer pelos sujeitos passivos, no fieri do procedimento, quer pela autoridade administrativa, aofactum do ato de lançamento. Não transborda, pois, a moldura do art. 142, caput, do CTN a categoria do lançamento por homologação. O que o Código Tributário Nacional privativamente atribui à autoridade administrativa é a constituição do crédito tributário, não a competência para intervir no procedimento de lançamento³⁶⁻³⁷. Assim é que a decisão que, ao final, o procedimento de lançamento por homologação persegue nada mais é senão o correspondente a um ato administrativo, ou seja, ato resultante do exercício de uma função pública tendente à concretização do tributo. Por isso é que fala a doutrina, embora com evidente imprecisão, em graus de colaboração do sujeito passivo no procedimento de lançamento.⁹ Com efeito, é fácil objetar-se a essa doutrina que tal colaboração, em si, é algo extranormativo, e, portanto, externo ao lançamento. O conteúdo do dever jurídico é, na hipótese, inconfundível com a pretensa "colaboração", terminologia no mínimo inadequada, sem embargo da sua imerecida consagração doutrinária³⁸. Em virtude disso, não é possível, como relembra, aceitar-se, na contemplação do ordenamento jurídico brasileiro, uma dicotomia entre o "autolancamento", que responderia a um lançamento realizado pelo sujeito passivo, e o "lançamento administrativo", correspondente àquele praticado pelos órgãos de gestão tributária. Se acaso fosse possível — o que, consoante o exposto, não o é — caracterizar a atividade do sujeito passivo como "autolancamento", este não seria, a rigor, de competência privativa da Administração³⁹.

Portanto estaria correta a assertiva de que a atividade exercida pelo sujeito passivo, nos termos do art. 150, caput, infine, não é "autolancamento", mas apenas adentra o

³⁵ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

³⁶ Em seu *Lançamento Tributário*; cit. Grifos nossos. Segundo o autor, ainda, com referência ao *Direito Positivo brasileiro* não há como resolver-se a aparente inconformação entre o conceito genérico do lançamento e sua modalidade específica que é o lançamento por homologação, senão mediante essa via: a consideração do lançamento tanto como ato quanto como procedimento. E, para os efeitos do art. 142, as operações de quantificação estão referidas expressamente ao procedimento de lançamento. Por isso mesmo, não constituirão necessariamente o conteúdo do ato que dele emana. Até porque se assim não fosse o conteúdo do ato de homologação, não tendo correspondência com o art. 142, caput, segunda parte, estaria fora da definição normativa do lançamento. É, portanto, irreduzível, em face do *Direito posto*, esse dualismo. Sob esse prisma, combinam-se harmonicamente o art. 142 — genérico — e o art. 150 — específico — do CTN. Compete à autoridade administrativa, ex vi do art. 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, pagamento. E o ato administrativo de homologação, na disciplina do Código Tributário Nacional, identifica-se precisamente com o lançamento (art. 150, caput).

³⁷ Relembra o festejado tributarista pernambucano que para o sujeito passivo esse efeito jurídico será liberatório, na medida em que o desvincula do cumprimento de um dever legal. Para a Administração será, ao contrário, vinculante, na proporção em que, por força da preclusão intercorrente, ser-lhe-á vedada a reapreciação dessa matéria em instância administrativa (preclusão interna) ou judicial (preclusão externa).

³⁸ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

³⁹ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

*procedimento de lançamento como uma fase ou estágio desse procedimento administrativo tendente a quantificar o débito tributário*⁴⁰. Isto porque no Direito brasileiro a fixação concreta do débito tributário não pode ser procedida por obra exclusiva do sujeito passivo da relação tributária. O efeito liberatório do pagamento pelo sujeito passivo nas hipóteses de lançamento por homologação é resolutoriamente condicionado. Porque é legalmente posto em dependência da ulterior homologação do lançamento, ou, mais explicitamente, do procedimento de lançamento ou "atividade" do sujeito passivo dentro desse procedimento (art. 150, § 1º). Só a decisão homologatória expressa ou o transcurso do quinquênio (art. 150, § 4º) é que produzem a liberação definitiva do sujeito passivo⁴¹. Portanto, ou a Administração Pública, no exercício da função de controle, aceita como válida a atividade — não necessariamente o pagamento —, ou não a aceita. Se a aceita, a homologação extingue definitivamente o crédito. Se a Administração nega homologação ao procedimento antecedente, instaura-se sua competência para oficialmente praticar o lançamento. Em qualquer dos dois termos da alternativa é requerida uma decisão administrativa⁴². Conforme assinala, não há obstáculo legal algum a que a autoridade administrativa exerça sua competência para lançar nas hipóteses de homologação. O contrário é o que se verifica na disciplina do Código Tributário Nacional. Se a atividade do sujeito passivo se ajusta ao Direito, ainda assim não é excluída a intervenção da Administração Pública no procedimento de lançamento por homologação. A decisão em que o ato de homologação se corporifica pode ser expressa (art. 150, caput) ou não (art. 150, § 4º), e seu conteúdo, em suma, consistirá, se expressa, em apropriação ou incorporação do conteúdo da atividade controlada⁴³. Conclui o autor, parcialmente, assim, no sentido de que constitui-se a homologação uma função pública consistente na aplicação do Direito⁴⁴. Em socorro de sua tese, relembra que exemplo ilustrativo da procedência dessa afirmação recolhe-se no próprio art. 150, cujo caput prescreve que o lançamento se identifica com o ato de homologação. Aí, o Código Tributário Nacional, desenganadamente, refere-se ao ato administrativo de aplicação da norma tributária ao caso concreto. Porém, se não contemplasse o Código Tributário Nacional o procedimento de lançamento, não só os §§ 2º e 4º do art. 150, mas também o inciso VII do art. 156, ao qualificarem como lançamento a atividade prévia à homologação, estariam em aberta contradição com o caput do dispositivo⁴⁵. E, avaliando também a natureza procedimental do lançamento tributário, assevera porque o lançamento é também um procedimento administrativo (art. 142, caput), não há contradição alguma no Código Tributário Nacional. Por isso mesmo, não será exato dizer-se que antes do ato de homologação não há lançamento." Há, sim, procedimento de lançamento, tanto que o Código Tributário Nacional, como visto, assim o qualifica. A atividade prévia ao ato de homologação é procedimento de lançamento. A essa atividade procedimental corresponde o dever de antecipar o pagamento do tributo. Antecipação que tem como termo de referência o ato homologatório. À falta do pagamento, só há o que homologar nas hipóteses de crédito maior do que o débito apurado no período fiscal (ICMS e IPI). A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento.

⁴⁰ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

⁴¹ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

⁴² Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

⁴³ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

⁴⁴ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

⁴⁵ Em seu *Lançamento Tributário*; cit.

*Conseqüentemente, a terminologia contemplada no Código Tributário Nacional é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a "atividade" do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será, então, necessariamente o pagamento*⁴⁶.

Esta linha doutrinária ainda mostra-se infensa as alegações de que o CTN, em especial em seu art. 142 *caput*, teria se pautado, para definir o lançamento tributário, em elementos ligados à inteligência subjetiva do sujeito passivo – operações mentais. Tampouco, *descreve o processo lógico que deve ser percorrido pelo intérprete para a aplicação da norma tributária material ao caso concreto*. Ao reverso disso: o raciocínio intelectual praticado pelo sujeito passivo não se confunde com o ato jurídico que o mesmo pratica em decorrência deste raciocínio em operação de adição com a vontade de pagar. É do ato praticado que trata o art. 142 e não das operações mentais que o antecederam. Dizer que o Direito Tributário se importa com o raciocínio mental efetuado pelo sujeito passivo seria o mesmo que dizer que o Direito Penal se importa com as cogitações mentais ocorridas no cérebro do criminoso quando não ocorre prática de fato típico. Seria dizer que o Direito Tributário pretende positivar o imponderável, ou seria como tentar aprisionar o vento por meio de cercas de arame farpado. O que faz o art. 142 do CTN, e faz bem, é delimitar, na realidade dos fatos, o que importa para a regulação jurídica, *in casu*, do lançamento tributário. Por isso que, em nosso Direito, não se pode identificar, por exemplo, no ato concessivo de isenção, uma modalidade (negativa) de lançamento, como querem alguns. Embora o processo intelectual seja extremamente semelhante ao do lançamento, não é com este aspecto que se preocupará o sistema jurídico, mas sim com a circunstância de que lançamento somente pode ser considerado – e assim o diz a lei, em seu art. 142 – aquele que cria a obrigação tributária. Ora, no ato de concessão de isenção, é o inverso que ocorre: declara-se efetivamente a inexistência da obrigação tributária.

Ao ver da posição doutrinária que adotamos, no *lançamento por homologação*, à *semelhança do lançamento por declaração*, a *fixação do débito é atribuída ao sujeito passivo*. Mas, enquanto no procedimento de lançamento por declaração o pagamento, em princípio, não antecede o ato administrativo de lançamento, o contrário sucede no lançamento por homologação. A rigor, a diferença entre lançamento por declaração e de ofício não reside no ato administrativo, mas sim no procedimento administrativo. Significa apenas dizer que a distinção entre um e outro reside tão-somente no modo de sua formação, ou seja, no procedimento de elaboração do ato administrativo de lançamento. Também sob esse aspecto revela-se a precariedade de posição doutrinária que, desconsiderado o regime jurídico do Código Tributário Nacional, só vislumbra lançamento no ato respectivo, com abstração do procedimento administrativo que o antecede⁴⁷.

⁴⁶ Em seu *Lançamento Tributário*; cit. E ainda assevera: *mas a apuração do quantum devido pelo sujeito passivo corresponde à definição do procedimento administrativo de lançamento pelo art. 142, caput, do CTN. O pagamento supõe o cálculo do montante do tributo devido em decorrência do surgimento concreto do fato jurídico tributável, e, pois, da auto-identificação do "obrigado" como sujeito passivo da relação tributária. Outro equívoco dos que desprezam o caráter procedimental do lançamento consiste em afirmar que o prazo quinquenal não é de homologação do lançamento, mas sim para sua própria realização, pela prática do ato homologatório. Só abstraindo-se a função do procedimento de lançamento será possível sustentar, contra o expresse teor do Código Tributário Nacional, esse equivocado entendimento.*

⁴⁷ José Souto Maior Borges; *Do Lançamento Tributário*; cit.

O ato homologatório

O ato homologatório tributário não é senão o fechamento do procedimento do lançamento tributário por homologação. Homologação é instituto estudado ainda no Direito Administrativo, seara na qual se ensina que se trata de ato jurídico administrativo praticado pela Administração Pública no sentido de reconhecer validade a outro ato praticado ou no seio da própria Administração ou por particular. Em geral, no âmbito do Direito Administrativo, a homologação poderá ser anulada pela própria Administração, quando se apercebe ilegalidade que inquina a mesma, seja por irregularidade no ato em si ou no ato homologado. Já no seio do Direito Tributário, estas assertivas não podem ser avalizadas senão que com as devidas reservas, tendo em conta a estrutura normativa deste ramo jurídico.

Por outro lado, os atos praticados pelo administrado-contribuinte devem ser considerados como atos objetivamente administrativos (embora subjetivamente não, porque ele não integra a administração pública), que integram um procedimento – tributário/administrativo – cujo epílogo caberá à própria Administração. E tais atos não se resumem somente ao *pagamento*, uma vez que poderá, por exemplo, o sujeito passivo, encontrar-se detentor de tantos créditos que estes superem o *quantum* do seu débito. Aqui, ainda, o ato da administração – caso concorde com administrado – será de homologar, ou seja, de revestir com presunção de legalidade e legitimidade o ato praticado pelo contribuinte, sendo isto possível somente por meio do *procedimento* de lançamento. Em realidade, aqui também, no território do Direito Tributário, à semelhança do que ocorre para além das fronteiras como Direito Administrativo, a homologação é ato que não convalida ilegalidades ocorridas nos atos materialmente administrativos praticados pelo contribuinte: *noutras palavras: o lançamento por homologação é um expediente técnico-jurídico de controle in concreto na observação dos pressupostos legais para a tributação*⁴⁸.

⁴⁸ José Souto Maior Borges; Do Lançamento Tributário; cit. Segundo o autor, ainda: *A homologação insere-se, pois, na categoria dos atos administrativos de controle. O pagamento ou a atividade do sujeito passivo, que lhe são antecedentes, caracterizam-se como atos controlados. Mas a homologação não constitui um requisito de existência (validade) do ato controlado. Apenas lhe acrescenta eficácia. Não que a eficácia do pagamento, entendida como o efeito jurídico consistente na extinção do crédito, seja, no seu todo, dependente da homologação. Tanto o pagamento quanto a homologação produzem efeitos jurídicos distintos e autónomos. O primeiro extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação (art. 150, § 12); a segunda extingue definitivamente o crédito e complementa a integração da conditio júris resolutória. Sem embargo, porque a homologação extingue incondicionalmente o crédito, caracteriza-se, no contraste com a atividade antecedente, como um requisito de eficácia. Acresce-lhe, nesse sentido, um plus de eficácia. Basicamente, a homologação consiste no exercício de uma função administrativa cuja eficácia é, em sentido amplo, a aprovação da atividade exercida no procedimento de lançamento pelo sujeito passivo. E, consoante exposto, o ato de homologação decorre do exercício de uma função de controle a posteriori, porque irá legitimar a atividade prévia que lhe está submetida, condicionando, em certa medida, a eficácia desta. Insere-se, pois, num momento cronologicamente sucessivo ao em que ocorrer a atividade controlada. Mais adiante, ainda afirma que É a homologação, sob certo aspecto, um ato autónomo, no sentido de que está dotada de eficácia jurídica específica, inconfundível com a de outros atos administrativos. Produz o efeito de realizar o implemento da condição resolutória. Extingue em definitivo o crédito tributário. Todavia, sob outro prisma o ato de homologação é heterônomo, porque, embora praticado pela Administração Fazendária, seus efeitos refletem não apenas sobre ela — a Administração —, como ocorre em virtude da preclusão da faculdade de reapreciação da situação jurídica lançada, mas também e principalmente sobre o sujeito passivo, que fica liberado do vínculo de sujeição que até então o ligava à eventualidade do exercício da competência para homologar. Por isso, diz-se que o ato de aplicação do Direito é objetivamente — quanto*

Assim, o ato homologatório é apenas o último ato⁴⁹ da cadeia na qual consiste o lançamento tributário por homologação⁵⁰.

SEGUE: DA NATUREZA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Tendo em linha de consideração as considerações acima expendidas, vê-se que é defensável que o contribuinte pratique determinado ato jurídico que integrará o procedimento administrativo-tributário de lançamento.

E, independentemente do que se venha a apelidar este ato praticado pelo contribuinte, o fato é que se trata de um ato jurídico praticado em virtude uma manifestação unilateral de vontade.

Neste ponto, o correto seria dizermos que os fundamentos teóricos necessários deveriam ser buscados na Teoria Geral do Direito. No entanto, por conta da preeminência privatista que ainda grassa em nosso Direito, tanto em seu ensino quanto em sua aplicação, e, em especial em nossas Universidades, a própria doutrina acaba por inserir o estudo de determinadas categorias no Direito Civil. Será nesta seara, portanto que encontraremos os índices necessários para o esclarecimento das manifestações unilaterais de vontade bem como

aos seus efeitos — autônomo, mas subjetivamente só em parte heterônomo.

⁴⁹ Analisando o tema, em trecho mais adiante, ainda afirma Souto Maior Borges que o *Código Tributário Nacional atribui competência privativa à Administração para constituir o crédito tributário pelo lançamento (art. 142, caput). Nada obstante, ao dispor sobre o lançamento por homologação, que opera pelo ato homologatório praticado pela Administração (art. 150, caput), refere-se à atividade exercida pelo obrigado, sujeito passivo, como lançamento (art. 150, §§ 1a e 4o). As dificuldades de harmonização desses dispositivos poderão ser superadas, contudo, pela distinção entre procedimento e ato de lançamento. O que compete privativamente à autoridade administrativa, na formulação do Código Tributário Nacional, é constituir o crédito tributário pelo lançamento, ou seja, pelo ato de aplicação da norma tributária material ao caso concreto — e, pois, de criação de norma individual. O procedimento administrativo de lançamento não é, entretanto, de competência privativa da Administração. Mais precisamente: a atividade administrativa de lançamento (procedimento administrativo) não é, pelo Código Tributário Nacional, privativamente atribuída à autoridade administrativa. No procedimento administrativo tributário intervêm, um sem-número de vezes, os administrados. Com isso não há agravo ao texto legal. Quando o CTN qualifica, nos §§ 1a e 4a do art. 150, a atividade prévia à homologação como lançamento deve-se entender o termo como significando a atividade procedimental que incumbe tanto ao particular quanto às pessoas políticas e administrativas, se colocadas na posição de sujeitos passivos da relação tributária, dado que somente são imunes a impostos, nos termos do art. 150, VI, "a", e seu § 2a, da CF. Conseqüentemente, a atividade do sujeito passivo não é um pré-lançamento, ou autolançamento, porque adentrará o procedimento administrativo de lançamento. Procedimento de lançamento é todo o modo pelo qual o Código Tributário Nacional determina, até certo ponto, a formação do ato de lançamento.*

⁵⁰ Ou, nas palavras de Souto Maior Borges, *O ato de homologação consiste num controle sucessivo da atividade controlada. Com ele a Administração só intervém no procedimento administrativo não preventivamente, mas sucessivamente, o que se traduzirá em modalidade de controle repressivo (lançamento de ofício), na medida em que o exercício da função administrativa, em tal hipótese, provoque a anulação da atividade do sujeito passivo havida pela Administração como ilegal. O ato administrativo de controle, em que a homologação consiste, pode confirmar a atividade controlada, como válida. Mas os efeitos jurídicos da situação que se desenvolve no procedimento de lançamento não decorrem só da homologação, como se demonstrou. Por isso mesmo, porque é produtora de efeitos jurídicos próprios, na aplicação da norma tributária material ao caso concreto, a homologação é ato jurídico administrativo (lançamento). Mas, se o órgão de controle entende que a atividade administrativa (procedimento) antecedente é inválida, anula o ato controlado (por hipótese, o pagamento). O ato que anula o procedimento anterior constitui a invalidade dos respectivos atos, não os extinguindo porém, dado que não configura, dita atividade, normas jurídicas, mas fatos jurídicos.*

da aproximação do *lançamento* efetuado pelo contribuinte (com as vênias devidas aos tributaristas discordantes desta possibilidade) como uma verdadeira declaração unilateral de vontade.

Para começar, lembramos as palavras de Pontes de Miranda, que sempre acentuou que *o ato jurídico unilateral deve ter eficácia definida; por isso mesmo não se permite condição ou termo*. E cita com exemplos a aceitação ou renúncia da herança.⁵¹ Rizzardo também se manifesta sobre o tema, com esteio em Orozimbo Nonato: *O ato unilateral resulta, assim, de uma só declaração de vontade, feita por uma ou por mais pessoas, tendente, porém, sempre a produzir efeitos apenas ex uno altere, como a promessa de renúncia plena, a remissão de dívida etc.*⁵²

O revogado Código Civil (Lei 3701, de 1º de janeiro de 1916) utilizava-se da expressão *das obrigações por declaração unilateral de vontade* para nomear o Título VI que englobava dois Capítulos, sendo o primeiro acerca dos Títulos ao Portador e o segundo sobre a promessa de recompensa.

Carvalho Santos, em sua sempre citada obra de comentários ao Código Civil, mais especificamente no volume 20 debruça-se sobre o tema, ensinando que:

A teoria da declaração unilateral da vontade, como fonte de obrigações, é relativamente nova. Pelo menos, com o caráter com que atualmente se apresenta, ao explicar a formação do vínculo obrigacional pela simples declaração da vontade, que se torna irretroatável, e, como consequência, desde logo, exigível a obrigação, eis que chegue ao conhecimento da pessoa determinada, ou indeterminada, a quem é dirigida.

*Na opinião dos que assim entendem, a vontade de vincular-se é bastante para fazer surgir a obrigação, e uma vez concretamente manifestada, adquire plena eficácia em face de todos aqueles que estiverem na posse legítima do título, se se trata de títulos ao portador, ou que tenham satisfeito as condições*⁵³

Mais adiante, na mesma obra, em lição que encaixa-se divinamente na questão tributária, passa asseverar que *o que há é o seguinte. Ao invés da vontade de uma das partes ser manifestada por ela própria, quem intervém é a lei, como expressão da vontade social. Quer dizer: a obrigação estabelece-se, a princípio, entre a parte, que manifestou a vontade de obrigar-se, de um lado, e, de outro, a sociedade, o Estado. O interesse social exige que as declarações unilaterais tenham força obrigativa mesmo antes da aceitação, porque já motivaram interesses valiosos de alguém, que não podem ser desatendidos pela sociedade organizada. Importa dizer: a declaração unilateral da vontade obriga, disto não há dúvida, mas porque assim o quis a lei. Ou, em outros termos: o beneficiário, ou o portador do título, é que incerto nas declarações de vontade, não, porém o sujeito passivo da relação em que é obrigado o promitente. Isto porque, se há uma lei que faz obrigatória a promessa, a relação desde logo se estabelece entre promitente e a sociedade, pela lei (...)*⁵⁴

⁵¹ Pontes de Miranda; TRATADO DIREITO PRIVADO; Ed. Bookseller; 2000; p 750.

⁵² Arnaldo Rizzardo; PARTE GERAL DO CÓDIGO CIVIL; 2003. Editora Forense; p. 397.

⁵³ Carvalho Santos; COMENTÁRIOS AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO; Ed. Freitas Bastos; 3ª Ed.; 1946; Volume XX; pp. 5 e ss.

⁵⁴ Carvalho Santos; COMENTÁRIOS AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO; Ed. Freitas Bastos; 3ª Ed.; 1946; Volume XX; pp. 5 e ss.

Outra contribuição valiosa para nosso caminho é a lição extraída das páginas de Vicente Ráo⁵⁵ quando considera que, *a declaração unilateral de vontade pode ser receptícia, ou não receptícia. Receptícia, quando é dirigida a destinatário certo e a ele deve ser comunicada ou notificada (assim, p. ex., a denúncia de contrato, a revogação de mandato etc). Não receptícia, quando não é dirigida a destinatário certo e possui eficácia independente da ciência de outrem (assim, por exemplo, a renúncia meramente abdicativa etc.)*. Teríamos assim que, adiantando-nos um pouco ao tema, o lançamento pelo contribuinte é uma declaração unilateral e receptícia da vontade.

Ainda no terreno do Direito Civil, observa-se que o estudo das declarações unilaterais de vontade ganhou relevo, em particular, no direito sucessório, por ser da essência mesma de um de seus institutos mais relevantes: o testamento (sem prejuízo para os atos unilaterais de aceitação ou renúncia da herança).

É nesse exato sentido que ensina Carlos Maximiliano⁵⁶ que *testamento é ato unilateral de última vontade, gratuito e solene, contendo disposições patrimoniais (...)*. E, conforme esclarece Orosimbo Nonato, *A aceitação prévia da liberalidade, ainda manifestada no próprio ato, não lhe tira a este, de si só, caráter de espontaneidade e nem lhe altera a unilateralidade, uma vez incorrente qualquer reciprocidade ou contraprestação e que a transmissão somente se opere após da morte do testador*⁵⁷ assim como não descaracterizará a unilateralidade do ato do contribuinte a homologação (seja tácita ou expressa) dada pelo fisco – ou mesmo a recusa de homologação. Ainda seguindo o mesmo viés Itabaiana de Oliveira, que, literalmente assevera que o testamento é ato *personalíssimo, unilateral e gratuito*⁵⁸.

Talvez mais próxima da declaração unilateral de vontade tributária do que a civil propriamente dita, seria a cartular, ou seja, aquela que se consubstancia nos títulos de crédito.

Com efeito, uma das teorias que tenta explicar a natureza das cambiais é a denominada *teoria da manifestação unilateral de vontade*, a qual é sumariada por Luís Emygdio da seguinte forma: *a) a letra de câmbio é considerada o papel moeda dos comerciantes; b) o título não é mero documento probatório da promessa de pagamento ao beneficiário, mas, em razão de sua circulabilidade, encerra promessa de pagamento dirigida ao público em geral, ou seja, a favor de pessoa indeterminada, que será aquela que, no vencimento, dele for possuidora; c) quem cria o título de crédito faz uma promessa abstrata de pagamento, ou seja, inteiramente desvinculada da relação causal que o gerou e da qual se liberta; d) essa promessa obrigacional caracteriza-se por estar assentada no crédito, que somente existe porque é reconhecido e recebe a confiança do portador da letra, que a trocará por dinheiro; e) no vencimento, sendo o pagamento da letra efetuado pelo sacado, fica satisfeito o valor do crédito que o sacador criou e que recebeu a confiança geral do público; f) o aceite dado na letra não deve ser considerado em relação*

⁵⁵ Vicente Ráo; ATO JURÍDICO – Noção, pressupostos, elementos essenciais e acidentais. O problema do conflito entre os elementos volitivos e a declaração. Editora RT; 4ª edição, anotada, revista e atualizada por Ovídio Barros Rocha Sandoval; 1997; pp. 65 e ss.

⁵⁶ Carlos Maximiliano; DIREITO DAS SUCESSÕES; 3ª edição; 1952; Vol. I; Editora Freitas Bastos; pp. 351 e ss. No mesmo sentido Oliveira Ascensão, entre outros.

⁵⁷ Orosimbo Nonato; ESTUDOS SOBRE SUCESSÃO TESTAMENTÁRIA; Vol. I; Editora Forense; 1957; pp. 106 e ss.

⁵⁸ Arthur Vasco Itabaiana de Oliveira; EXPOSIÇÃO DOUTRINÁRIA DO LIVRO IV DA PARTE ESPECIAL DO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO; Editora Livraria Jacintho; 1936; Volume II; pp. 40 e ss.

ao sacador, como entendia a doutrina tradicional, mas em proveito do público porque o sacado é independente do sacador, em razão da circulabilidade do título-g) a fonte da obrigação cambiária reside na mera declaração unilateral de vontade de quem apõe sua assinatura no título, e não em contrato celebrado entre o emitente e o beneficiário, porque se o título de crédito tivesse natureza contratual não se poderia explicar a sua autonomia⁵⁹. Aliás, diga-se de passagem, que esta teoria (declaração unilateral de vontade) fora adotada pelo revogado Código Civil, como visto.

Estabelecida assim a natureza de declaração unilateral de vontade do lançamento feito pelo contribuinte, resta saber qual a medida em que ele se obriga perante o fisco ao realizar tal ato, exprimindo sua vontade.

Ainda buscando socorro nos institutos desenvolvidos à luz do direito privado, é interessante trazer à baila um específico princípio que rege os títulos de crédito, denominado de *literalidade*. Na dicção de Fran Martins⁶⁰, a literalidade tem o seguinte significado:

Já acima mencionamos em que consiste a literalidade, ou seja, o fato de valer nos títulos apenas o que neles está escrito. Sendo o título de crédito um documento necessário para o exercício de direitos, é indispensável que em dito documento estejam expressos esses direitos. Mas o princípio da literalidade vai mais além: significa que tudo o que está escrito no título tem valor e, conseqüentemente, o que nele não está escrito não pode ser alegado. (...) Pelo princípio da literalidade vale no título o que nele está escrito. Isso dá extrema segurança a quem possui um desses títulos, pois pelo que dele consta pode saber imediatamente o montante das obrigações assumidas pelos que figuram no documento. Literalidade é, assim, o que está escrito no título, limitando os direitos nele incorporados.

A mesma senda é trilhada por outros setores doutrinários⁶¹. Veja-se:

Desse modo, a literalidade funciona como um verdadeiro balizamento para o exercício do direito cambiário pelo credor e o cumprimento da obrigação cambiária pelo devedor. Em outras palavras, a literalidade "tem como consequência que o devedor não é obrigado a mais, nem o credor pode ter outros direitos senão aqueles declarados no título". O princípio da literalidade está consagrado no Decreto n° 2.044/1908 (art. 51), na LUG (arts. 13, 17, 18,19, 25, a. 1ª, 31, al. 39, a. 1ª etc.) e na LC (arts. 19, 25, 44, 46, 47, etc).

O princípio da literalidade explica-se pelo rigor formal que caracteriza o título de crédito, objetivando a proteção do terceiro de boa-fé porque a forma do título determina a natureza e a extensão da obrigação cambiária do subscritor.

Assim, se uma assinatura for lançada no anverso do título sem qualquer indicação, será considerada como aval em branco (LUG, art. 31, ai. 3a, e LC, art. 30) e se aposta no seu verso será havida como endosso em branco (LUG, art. 13,

⁵⁹ Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.; TÍTULOS DE CRÉDITO; 5ª edição; 2007; Editora Renovar; pp. 90 e ss.

⁶⁰ Fran Martins; TÍTULOS DE CRÉDITO; Volume I; 5ª Edição; 1995; Editora Forense; pp. 09 e ss.

⁶¹ Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.; TÍTULOS DE CRÉDITO; 5ª edição; 2007; Editora Renovar; pp. 90 e ss. Desse sentido não discrepa Carvalho de Mendonça em seu Tratado de Direito Comercial Brasileiro, como se pode observar do que resta descrito no seu Volume V, Tomo II (Livraria Freitas Bastos; 1947).

ai. 2-, LC, art. 19, § 12). Ademais, não tem qualquer valor cambiário declaração constante de documento em separado do título, como, por exemplo, uma carta dirigida pelo seu beneficiário ao terceiro adquirente, dando ciência que lhe está endossando o título.

Não é outra a lição de Waldemar Ferreira⁶²:

Por isso, acentuou o tratadista, é opinião unânime, em doutrina e na jurisprudência, que o direito, decorrente dos títulos, é literal, no sentido de que, quanto ao seu conteúdo, extensão e modalidades, é decisivo, exclusivamente, o teor deles. Valem eles, dessarte, tanto quanto em seus dizeres se contém. Se o ouro vale o que o ouro pesa, valem os títulos de crédito o que neles se exara. Por esse motivo eles são formais. Melhor, literais.

Mas é em Messineo que encontramos os fundamentos da literalidade que demonstram a sua aplicação como **valor juridicamente relevante a permear o sistema jurídico como um todo**. Confira-se:

Si designa come letteralità, utilizzando la corrispondente nomenclatura romanistica (...) la caratteristica per cui, nei riguardi della qualità, (...) dei diritto menzionato nel titolo, è decisivo esclusivamente un elemento oggettivo, ossia il tenore della scrittura contenuta nel titolo stesso (quale fu redatta originariamente o per quel che vi si aggiunge in seguito, eventualmente a restrizione dei diritto incorporato nel titolo). Invero, a nessun elemento che stia fuori del titolo, non riconoscibile attraverso di esso, e che non sia espressamente dichiarato in questo può farsi riferimento dal sottoscrittore per limitare, o comunque, modificare ciò che è enunciato dal titolo; e, quindi, nel senso che non possono dal debitore opporsi all'esibitore eccezioni, che non siano tratte ab intus dal contenuto oggettivo del titolo. Con altra formula: il documento e ciò che vi è richiamato è la fonte esclusiva dei diritto soggettivo. Quindi, dove non c'è letteralità dei diritto, si avrà documento (chirografo) di credito, o titolo improprio. Come vedremo, il titolo di credito ha di regola valore di scrittura privata. Dato ciò, tanto più è necessario che esso dia la certezza che il sottoscrittore non ne limiti a proprio favore reificata, mediante il richiamo ad elementi che non appaiono dal documento. Di qui il valore assoluto della letteralità dei diritto salvo che la legge espressamente lo tolga, o che la dichiarazione cartolare sia, ad. es., falsa, o emessa da un incapace, in quali casi non è già che venga meno la letteralità, ma accade che essa non può operare, perché il titolo non è regolare, difettando di taluno dei presupposti della sua creazione⁶³

Assim, cumpre esclarecer que em momento algum quer se equalizar o lançamento, ou a declaração tributária efetuada pelo contribuinte à emissão de um título de crédito. No

⁶² Waldemar Ferreira; TRATADO DE DIREITO COMERCIAL; Volume VIII; Editora Saraiva; 1962; pp. 90 e ss.

⁶³ Francesco Messineo; I TITOLI DICREDITO; 2ª edição; Volume I; Casa Editorial Antônio Milani; Pádua; 1934; pp. 10 e ss.

entanto, nestes dois fenômenos jurídicos estão presentes os pressupostos – proteção da boa fé, segurança do tráfego jurídico – para aplicação do postulado da *literalidade* que, como visto, significa, nesta declaração unilateral de vontade, que o declarante (*in casu*, o contribuinte) obriga-se tão somente pelo que declarou, não mais, nem menos – literalidade.

(RE)ANÁLISE DA SÚMULA 360 DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – 1ª POSSIBILIDADE INTERPRETATIVA

Apenas com o intuito de relembrar o leitor, transcrevemo-la mais uma vez: : *O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.*

Visto que a declaração dos tributos (o que para alguns, como visto, constitui uma espécie de lançamento tributário) é uma declaração unilateral de vontade, passamos a analisar o espírito da Súmula.

O que a Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça faz – e, ao nosso aviso, essa deve ser a sua correta interpretação – é exatamente configurar a declaração do tributo como tendo os efeitos de uma declaração unilateral de vontade. Ou seja, se o contribuinte declara que deve o valor “X” e não o paga, está obrigado a tal pagamento porque obrigou-se mediante declaração unilateral de vontade – salvo comprovado erro na declaração (p. ex., confusão de valores, etc.).

O que não se pode extrair da Súmula 360 – e aí, com as vênias pedidas, incidem em erros vários dos analistas do tema – é que os valores **não declarados** estariam abrangidos por esta Súmula. Isto, em outras palavras está a significar que, para nos valermos do exemplo anterior, se A (contribuinte) declara-se devedor de “X”, não poderá utilizar-se da denúncia espontânea para a quantia “X”, mas, acaso, em seguida, perceba que não deve “X”, e sim “X + 20” poderá se valer da denúncia espontânea para estes valores. Esta, ao nosso alvedrio, a correta interpretação da Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça.

CRÍTICAS À SÚMULA E O ART. 138 DO CTN – 2ª POSSIBILIDADE INTERPRETATIVA

Até aqui procuramos empreender uma trajetória doutrinária no sentido de corretamente interpretar o sentido da Súmula 360 do STJ, o que não significa que, apesar da concordância entre nossa tese da declaração unilateral de vontade e a declaração de tributos estejamos a concordar com as **premissas** da Súmula.

Isto porque, já de início, a Corte Superior pespegou à denúncia espontânea uma natureza que não lhe pertence, qual seja, de *um benefício*.

Na verdade, a denúncia espontânea **não é um benefício, mas um direito subjetivo do contribuinte**. Nesse sentido aliás, dentre outros, Alexandre Macedo, ao afirmar, atento para a peremptoriedade do comando legal que *o instituto da denúncia espontânea, vez que em momento algum o art. 138 do CTN dispõe que tal procedimento "poderá ser autorizado pelo Fisco", ou que "a exclusão da responsabilidade pela infração espontaneamente denunciada dar-se-á por despacho da autoridade administrativa competente"* configura, *a denúncia espontânea de infração tributária (formal e material) um direito que, preenchidos os requisitos legais, é exclusivo e unilateralmente exercitável pelo contribuinte faltoso. Em linguagem negativa, configura direito que subsiste independentemente de*

*qualquer concorrência da vontade do agente da Fazenda Pública (= inexistência de discricionariedade administrativa ao seu reconhecimento)*⁶⁴.

Na verdade, como explicita Leandro Paulsen, o art. 138 do CTN tem como objetivo *estimular o contribuinte infrator a colocar-se em situação de regularidade, resgatando as pendências deixadas e ainda desconhecidas por parte do Fisco, com o que este recebe o que lhe deveria ter sido pago e cuja satisfação, não fosse a iniciativa do contribuinte, talvez jamais ocorresse. A previsão legal é absolutamente consentânea com uma estrutura tributária incapaz de proceder à fiscalização efetiva de todos os contribuintes e que precisa, ademais, estimular o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, seja tempestivamente, seja tardiamente*⁶⁵.

E, como visto, a denúncia deverá ser acompanhada do pagamento dos tributos devidos, como já reconheceu a jurisprudência mais de uma vez, como, por exemplo, no aresto abaixo:

DECLARAÇÃO DE DÉBITO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. QUANDO SE CONFIGURA. ART. 138 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. A simples confissão da dívida não configura denúncia espontânea. Deve a declaração do débito ser acompanhada do pagamento do tributo e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando depender de apuração. Recurso especial do contribuinte não conhecido. (STJ, 2ª T, REsp 147.927/RS, Rel. Min. Hélio Mosimann, DJU 11.05.98, p. 77/78)

O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhido o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. (REx 106068, 1ª T., Rel. o Min. Rafael Mayer, ago/85)

Em vista disso, aliás, é de se questionar se a Súmula 360 na verdade não constitui a cristalização de tal entendimento. Ou seja, que a expressão *pagos a destempo* estaria se referindo ao pagamento quando da denúncia espontânea.

Com efeito, assim poderia ser interpretada a Súmula 360 do STJ: *O direito subjetivo do contribuinte à denúncia espontânea aplica-se também aos valores que, ainda que declarados anteriormente, venham a ser pagos por ocasião da respectiva denúncia.* O que, em outras palavras, deixaria de fora do instituto apenas os valores (declarados tempestivamente e não pagos na época ou somente declarados na denúncia espontânea) que não venham a ser pagos até o momento da denúncia espontânea.

Tal interpretação, além de espelhar o conteúdo da jurisprudência do próprio STJ⁶⁶ estaria de acordo com o texto mesmo do art. 138 do CTN que exige o pagamento dos

⁶⁴ Alexandre Macedo Tavares; DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO; Editora Dialética; 2005; pp. 101 e ss.

⁶⁵ Leandro Paulsen; DIREITO TRIBUTÁRIO – CONSTITUIÇÃO E CÓDIGO TRIBUTÁRIO À LUZ DA DOCTRINA E DA JURISPRUDÊNCIA. Editora Livraria do Advogado/Esmafe; 2008; 10ª Ed.

⁶⁶ Há entendimentos, embora mais antigos, do Superior Tribunal de Justiça neste sentido. Confira-se: *DENÚNCIA ESPONTÂNEA -PREENCHIMENTO DA GIA – PAGAMENTO - CARACTERIZAÇÃO Embargos de Declaração em REsp 169.877 -São Paulo (98.23956-1) Relator: O Exmo. Sr. Ministro Ari Pargendler Embargante: Fazenda do Estado de São Paulo Advogados: Drs. Sônia Maria de Oliveira Pirajá e Outros Embargada: Atlântica Comércio de Produtos para Limpeza Ltda. Advogados: Drs. Anna Lúcia da*

Motta P. C. de Mello e Outros Ementa: Tributário. Denúncia Espontânea Tributo Sujeito a Lançamento por Homologação, preenchimento da GIA não exclui o benefício previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional; enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea. Embargos de declaração rejeitados. Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, rejeitar os embargos declaratórios, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Aldir Passarinho Júnior, Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Adhemar Maciel. Brasília, 15 de setembro de 1998 (data do julgamento). Ministro Ari Pargendler, Presidente e Relator Relatório O Exmo. Sr. Ministro Ari Pargendler (Relator): Na sessão de 4 de agosto de 1998, a Turma conheceu do recurso especial e deu-lhe provimento, nos termos do acórdão assim ementado: "Tributário. ICM. Denúncia Espontânea. Inexigibilidade da Multa de Mora. O Código Tributário Nacional não distingue entre multa punitiva e multa simplesmente moratória; no respectivo sistema, a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138 mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação. Recurso especial conhecido e provido" (fl. 246). Os presentes embargos de declaração atacam o julgado, forte em que "o v. acórdão embargado deixou de enfrentar a tese defendida pelo listado de São Paulo, nas contra-razões do recurso especial, caracterizando-se a omissão que ora pretende ver sanada" (fl. 249). Voto O Exmo. Sr. Ministro Ari Pargendler (Relator): A tese sustentada pelo Estado de São Paulo nas contra-razões do recurso especial foi a de que o artigo 138 do Código Tributário Nacional não se aplica ao ICMS. Mais de um argumento foi empregado para defender este ponto de vista, tendo o acórdão de fls. 241/246 enfrentado aquele que lhe pareceu digno de refutação, como seja, "o de que a multa moratória não tem caráter punitivo" (fl. 211). Daí a conclusão de que o julgado não foi omissivo, decidindo expressamente que "a multa moratória constitui penalidade resultante de infração legal, sendo inexigível no caso de denúncia espontânea, por força do artigo 138, mesmo em se tratando de imposto sujeito a lançamento por homologação" (fl. 246). O ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação. O argumento, menor, de que, após o preenchimento da GIA, já não se pode falar em denúncia espontânea, foi desconhecido pela Turma porque ele baralha conceitos, in verbis: "A confecção das Cuias de Apuração e Informação (GIAs) do tributo é obrigação acessória a cargo do contribuinte, denominada pela doutrina como ato de lançamento do tributo, ou seja, 'autolancamento', visando alcançar o quantum debeat, por meio do próprio sujeito passivo, e posterior verificação pelo Fisco. Assim, tal ato, evidentemente, não se confunde com denúncia espontânea". Dessarte, uma vez declarado o débito tributário, e não sendo o mesmo pago tempestivamente, disto tem conhecimento o Fisco imediatamente, sendo a partir de então iniciado o procedimento administrativo, consistente em promover a cobrança do débito constituído, o qual, em última análise, virá a ser inscrito e ajuizado. Portanto, o simples pagamento impontual do tributo não é assimilável à denúncia espontânea da infração, uma vez que denúncia pressupõe o desconhecimento da infração pela autoridade fiscal. Ora, a impontualidade é conhecida desde logo, imediatamente ao vencimento do tributo, eis que houve uma apuração realizada pelo contribuinte, à qual não se seguiu o correspondente pagamento (fl. 211). Com efeito, como conciliar a afirmação de que o preenchimento da GIA é uma obrigação acessória (CTN, art. 113, § 2º) com a de que constitui "ato de lançamento do tributo, ou seja, 'autolancamento'" (fl. 211). Como, por outro lado, assimilar ato do contribuinte (a entrega da GIA) com o procedimento administrativo exigido no artigo 138, parágrafo único, do Código Tributário Nacional? Nada mais é preciso dizer para demonstrar a inconsistência dessa linha de argumentação. Para a Turma, enquanto a Fazenda Pública não extrair da impontualidade os efeitos próprios, seja notificando o contribuinte a recolher o débito, seja inscrevendo esse débito em dívida ativa, o pagamento do tributo caracteriza a denúncia espontânea. Voto, por isso, no sentido de rejeitar os embargos de declaração. Certidão de Julgamento Segunda Turma Registro: 98/0023956-1 Embargos de Declaração REsp169877/SP Em Mesa julgado: 15.9.1998 Relator: Exmo. Sr. Min. Ari Pargendler Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Min. Ari Pargendler Subprocurador-Geral da República: Exmo. Sr. Dr. Moacir Guimarães Morais Filho Secretário(a): Sra. Dra. Bardiya Tupy Vieira Fonseca Autuação Recte.: Atlântica Comércio de Produtos para Limpeza Ltda. Advogados: Anna Lúcia da Motta P. C. de Mello e Outros Recdo.: Fazenda do Estado de São Paulo Advogados: Sônia Maria de Oliveira Pirajá e Outros Embargos de Declaração Embte.: Fazenda do Estado de São Paulo Advogados: Sônia Maria de Oliveira Pirajá e Outros Embdo.: Atlântica Comercio de Produtos para Limpeza Ltda. Advogados: Anna Lúcia da Motta P. C. de Mello e Outros Certidão Certifico que a egrégia Segunda Turma ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a

tributos devidos apenas quando da denunciação espontânea, e não antes. Essa inclusive era a mensagem insculpida na vetusta Súmula 208 do Ex-TFR: *a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento não configura denúncia espontânea.*

Sem embargo, no entretanto, tal interpretação poderá tornar-se arriscada posto que há precedentes do próprio Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a anterior declaração não seguida do pagamento exclui a possibilidade de denúncia espontânea:

TRIBUTOS SUJEITOS A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138) CONFIGURAÇÃO. MULTA MORATÓRIA. EXCLUSÃO. PRECEDENTE RESP.798.263. COMPENSAÇÃO. AUSÊNCIA DE INTERESSE RECURSAL I. 3. A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais - DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS - GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN (Precedentes da 1ª Seção: AGERESP 638069/SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.06.2005; AgRg nos EREsp 332.322/SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21/11/2005). 4. Entretanto, não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo (Precedente: AgRg no Ag 600.847/PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 05/09/2005). 5. Recurso especial desprovido. (STJ, 1ª T. Resp754.273/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, mar/06)

Na doutrina, autores como Hugo de Brito Machado⁶⁷ já criticavam tal posicionamento:

Em decorrência da visão possivelmente equivocada que alguns Ministros do Superior Tribunal de Justiça ainda têm do lançamento por homologação, aquela egrégia Corte tem decidido que "o contribuinte em mora com o tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CNT, para livrar-se da multa relativa ao atraso.

seguinte decisão: A Turma, por unanimidade, rejeitou os embargos declaratórios, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Aldir Passarinho Júnior, Hélio Mosimann, Peçanha Martins e Adhemar Maciel. O referido é verdade. Dou fé. Brasília, 15 de setembro de 1998. Secretário(a)

67 Hugo de Brito Machado; COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL; Editora Atlas; S.A.; 2003; Volume II; pp. 620 e ss. No mesmo sentido: Denúncia Espontânea e Lançamento por Homologação: Comentários acerca da Jurisprudência do STJ. Sérgio André R. G- da Silva Revista Dialética de Direito Tributário n 98.

É certo que haver declarado o valor do crédito tributário por ele apurado significa o cumprimento, pelo sujeito passivo da obrigação tributária principal, de suas obrigações acessórias. Obrigação de apurar o valor do tributo e obrigação de declarar, vale dizer, de informar à autoridade administrativa esse valor apurado, preenchendo o formulário próprio. O fato de haver cumprido as obrigações acessórias, e deixado de cumprir a obrigação principal, vale dizer, obrigação de pagar no prazo legal o valor apurado, não exclui a incidência do art. 138 do Código Tributário Nacional.

A autoridade administrativa, dispondo da declaração do contribuinte, bem podia notificá-lo para pagar o valor correspondente, acrescido da multa de mora, tão logo escoado o prazo legalmente estabelecido para o pagamento do tributo. Se não o faz, deixando de efetuar a cobrança, o contribuinte tem a opção entre as duas condutas possíveis, a saber, (a) o não-pagamento até que se realize a cobrança, ou (b) o pagamento espontâneo. Se optar pela primeira dessas condutas e permanecer aguardando a cobrança, estará incorrendo em mora e por isso mesmo fica sujeito à multa moratória respectiva. Se optar pela segunda dessas, e espontaneamente efetuar o pagamento, terá o direito de fazê-lo sem a multa moratória. É certo que o atraso no pagamento já enseja a multa moratória. Consubstancia infração à norma que estabelece o prazo para o pagamento. Ocorre que a responsabilidade por essa infração é excluída pela denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional. Assim, dúvida não pode haver de que o contribuinte, tendo feito a apuração do valor devido, e oferecido à autoridade administrativa a informação respectiva, se não paga no prazo legal, mas não sofre a cobrança correspondente, tem direito de fazer a denúncia espontânea, invocando o art. 138 do Código Tributário Nacional, e ter excluída a sua responsabilidade pela infração - o atraso -, livrando-se da multa moratória.

Do ponto de vista da política jurídica, essa solução também é a mais recomendável. Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor do tributo devido e o informa à autoridade competente da Administração Tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade.

É sem dúvida inconveniente o entendimento que estimula o contribuinte a nada declarar à autoridade da Administração Tributária, e só depois, se e quando resolve pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se do incentivo estabelecido pelo art. 138 do Código Tributário Nacional. Sem razão, portanto, data vênua, o Superior Tribunal de Justiça, no julgado referido, que parece considerar a multa de mora como se fora de natureza não punitiva, desprezando assim a orientação jurisprudencial da Corte Maior, que tem afirmado a natureza punitiva da multa moratória.

Seja como for, repita-se que o art. 138 do Código Tributário Nacional exclui a responsabilidade pela denúncia espontânea da infração. Seja qual for a infração e seja qual for a consequência dela decorrente. E como não se pode negar seja o atraso no pagamento uma infração, nem que a multa de mora seja a consequência

desta, é indiscutível que o art. 138 incide no caso de denúncia espontânea do simples atraso.

Desenvolvendo, aliás, o raciocínio do citado doutrinador, poderíamos afirmar, sem receio de equívoco, que **a Súmula 360 assim entendida causaria um desvio de finalidade na norma do art. 138 do CTN – e, portanto, uma inconstitucionalidade por afronta ao Texto Constitucional, mais especificamente, ao seu art. 5º caput, 150, inciso II, entre outros.**

No entanto, como já advertido, tal interpretação, por mais escorreita que seja, apresentará riscos para o seu adotante, visto que não parece estar de acordo com o espírito que impulsionou o a geração da súmula.

Aliás o Superior Tribunal de Justiça tem se apegado a um entendimento – deveras espartano – de que nem mesmo o parcelamento pode ser tido como pagamento para fins de caracterização de denúncia espontânea⁶⁸. E, muito embora se registrem entendimentos em

⁶⁸ *DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE INFRAÇÃO E MULTA MORATÓRIA –DISTINÇÃO* AgRg no Recurso Especial n 308.337 – GO (2001/0026543-0) Relator: Ministro Castro Meira Agravante: Fazenda Nacional Procurador: Fabrício da Soller e Outros Agravado: Eletroenge Engenharia e Construções Ltda Advogado: Maria Olympia Guimarães Pinto Ementa Processual Civil. Tributário. Multa. Art. 138 do CTN. 1. Não se há de confundir a multa de infração, de que cuida o art. 138 do CTN, com a multa moratória, sob pena de incentivo à inadimplência. 2. Agravo conhecido c provido. Recurso Especial improvido. Acórdão Vistos, relatados c discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: "Retificando-se a proclamação do resultado do julgamento da sessão do dia 05/08/2003: a Turma, por unanimidade, com ressalva do Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, deu provimento ao agravo regimental, negando provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator". Os Srs. Ministros Francisco Peçanha Martins, Eliana Calmon, Franciulli Netto e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 02 de outubro de 2003 (data do julgamento). (D.J.U. 1 de 15.3.2004, p. 220) No mesmo sentido: *DENÚNCIA ESPONTÂNEA -REQUISITOS – PARCELAMENTO -NÃO-CARACTERIZAÇÃO – MULTA* Recurso Especial n 563.008 – RS (2003/0116382-4) Relator: Ministro José Delgado Recorrente: Estado do Rio Grande do Sul Procurador: Cristina Neuhaus e Outros Recorrido: Wanda Hauck Ltda Advogado: Geraldo Diehl Xavier e Outros Ementa Tributário. ICMS. Desnecessidade de Procedimento da Administração. Lançamento por Homologação. Não-configuração da Denúncia Espontânea. Multa Moratória Devida. Entendimento da 1ª Seção. Precedentes. 1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais c/ou contábeis do contribuinte. 2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc. 3. Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, não o substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158,1, do CTN (REsp nº 284.189/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003). 4. O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolançamento, que ocorre na forma do art. 150, do CTN. Dessa forma, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independente de procedimento administrativo fiscal. Aplicação da multa de mora. Precedentes desta Corte Superior. 5. Recurso especial provido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Francisco Falcão, Luiz Fux, Teori Albino Zavascki c Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Brasília (DF), 02 de dezembro de 2003 (Data do Julgamento). (D.J.U. 1 de 8.3.2004, p. 178). No mesmo sentido: *DENÚNCIA ESPONTÂNEA –*

REQUISITOS -NÃO-CONFIGURAÇÃO NO PARCELAMENTO - MULTA MORATÓRIA -LC 104 - CTN ART. 155-A AgRg no Recurso Especial n 665.340 – PR (2004/0079984-5) Relator: Ministro José Delgado Agravante: Dal Pai S/A Indústria e Comércio Advogado: João Joaquim Martinelli e Outros Agravado: Fazenda Nacional Procurador: Daysi Cristina Da'Rolt e Outros Ementa Processual Civil e Tributário. Agravo Regimental. Denúncia Espontânea. Multa Moratória. Cabimento. Aplicabilidade da LC n 104/2001. Art. 155-A do CTN. Entendimento da 1ª Seção. Precedentes. 1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. 2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp n° 284.189/SP, uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN (REsp n° 284.189/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26/05/2003). 4. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ter sido concedido em data anterior à vigência da LC n 104/2001, que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC n° 104/2001. 5. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento. 6. Agravo regimental não provido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Luiz Fux, Teori Albino Zavascki e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator. Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão. Brasília (DF), 03 de fevereiro de 2005 (Data do Julgamento). (D.J.U. 1 de 11.4.2005, p. 192). No mesmo sentido: DENUNCIA ESPONTÂNEA - CUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA APÓS O PRAZO LEGAL - NAO-CONFIGURAÇÃO (1º Conselho de Contribuintes – 6ª Câmara) Acórdão n 106-10.864 Processo n°: 10830.004583/96-53 Recurso n°: 117.476 Matéria: IRPF - Ex(s): 1995 Recorrente: José Pereira da Silva Recorrida: DRJ em Campinas – SP Sessão de: 10 de junho de 1999 Acórdão n°: 106-10.864 Multa por Atraso na Entrega da Declaração de Rendimentos - Ex. 1995. A partir do exercício de 1995, a entrega extemporânea da declaração de rendimentos de que não resulte imposto devido sujeita-se à aplicação da multa prevista no artigo 88 da Lei 8.981/95. Denúncia Espontânea - Não se configura denúncia espontânea o cumprimento de obrigação acessória, após decorrido o prazo legal para o seu adimplemento, sendo a multa decorrente da impontualidade do contribuinte. Recurso negado. Por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencido o Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes. Dimas Rodrigues de Oliveira – Presidente Ricardo Baptista Carneiro Leão – Relator (D.O.U. 1 de 23.9.99, p. 6). No mesmo sentido: DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - NÃO-ASSIMILAÇÃO Recurso Especial 190.952 - Rio Grande do Sul (98.74244-1) Relator: O Exmo. Sr. Ministro Ari Pargendler Recorrente: Comercial de Alimentos Valença Ltda. Advogados: Drs. José Ricardo Ibias Schutz e Outro Recorrida: Fazenda Nacional Procuradores: Drs. Gilberto Elehaluz Villela e Outros Ementa Tributário. Denúncia Espontânea e Parcelamento do Débito. O parcelamento do débito não se assimila à denúncia espontânea, porque nele há confissão da dívida e compromisso de pagamento - e não o pagamento exigido por lei. Súmula n° 208 do Tribunal Federal de Recursos. Recurso especial não conhecido. Acórdão Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por maioria, vencido o Sr. Ministro Hélio Mosimann, não conhecer do recurso nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator. Votaram com o Sr. Ministro-Relator os Srs. Ministros Aldir Passarinho Júnior e Peçanha Martins, Brasília, 1º de dezembro de 1998 (data do julgamento). (D.J.U. 1 de 18.10.99, p. 223)

contrário⁶⁹, aquele parece ser o entendimento predominante. Aqui importa aliás, salientar que, dentre outros, o então Desembargador do Tribunal Regional Federal da 5ª Região,

⁶⁹ DENÚNCIA ESPONTÂNEA - PARCELAMENTO - MULTA INDEVIDA *Recurso Especial n 111.470/SC (96.0067118-4) Relator: O Senhor Ministro Demócrito Reinaldo Recorrente: Bretzke Alimentos Ltda. Recorrida: Fazenda Nacional Advogados: Tâmara Ramos Bornhausen Pereira e Outros Dolizete Fátima Michelin e Outros Ementa Tributário. Confins. Denúncia Espontânea. Parcelamento da Dívida. Multa. Art. 138 do CTN. Inexigibilidade. Na hipótese de denúncia espontânea, realizada formalmente, com o devido recolhimento do tributo, é inexigível a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada, por força do disposto no artigo 138 do CTN. Precedentes. Recurso provido, sem discrepância. Acórdão Vistos e relatados os autos em que são partes as acima indicadas, decide a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, dar provimento ao recurso, na forma do relatório e notas taquigráficas constantes dos autos, que ficam fazendo parte integrante do presente julgado. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, José Delgado e José de Jesus Filho. Custas como de lei. Brasília (DF), 20 de março de 1997 (data do julgamento). Min. Humberto Gomes de Barros Presidente Min. Demócrito Reinaldo Relator Relatório O Senhor Ministro Demócrito Reinaldo (Relator): Brctzke Alimentos Ltda. interpõe recurso especial, com arrimo na alínea "a" do permissivo constitucional, contra decisão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, cujo acórdão encontra-se assim sumariado: "1. Direito Tributário. 2. Ação ordinária. Parcelamento de dívida. Multa. Afastamento por força do art. 138 do CTN. 3. Aplicação da Súmula TFR n° 208. 4. Apelação desprovida" (fl. 117). Alega negativa de vigência do artigo 138 do Código Tributário Nacional, ao fundamento basilar de que não se trata de simples confissão de dívida, pois todo o procedimento foi precedido da Denúncia Espontânea, formalmente realizada (fls. 119/124). Com as contra-razões de fls. 126/127, admitido e processado o recurso na origem, subiram os autos a esta instância, vindo-me distribuídos e conclusos. É o relatório. Voto O Senhor Ministro Demócrito Reinaldo (Relator): Ao que se depreende dos elementos de informação do processo, a firma Bretzke Alimentos Ltda. ajuizou uma ação de anulação parcial de lançamento fiscal, cumulada com repetição de indébito, com o objetivo de eximir-se do pagamento da multa cobrada indevidamente, pelo Fisco, sobre o parcelamento de sua dívida, declarada espontaneamente, referente ao não recolhimento da Confins. Nas instâncias ordinárias, a ação foi julgada improcedente, na linha de entendimento consubstanciada na Súmula n° 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos e com base em precedentes do próprio Tribunal Regional Federal da 4ª Região, segundo o qual "a simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea da infração, de molde a excluir a multa de mora incidente sobre o montante da dívida parcelada". É contra tal decisão que se insurge a ora recorrente, sobre alegar violação ao artigo 138 do CTN, além de indicar julgado deste STJ, discrepante do acórdão recorrido, aditando, em resumo, o seguinte: a) "que, como já citado, o documento (anexado a estes autos) que iniciou o Processo Administrativo de parcelamento, conta com várias opções de origem de débito e o Fisco assinalou a da Denúncia Espontânea". b) "comprovado está nos autos que não houve qualquer ato da fiscalização antecedendo a Denúncia Espontânea, de cujo débito houve a Confissão de Dívida implementada pela recorrente, acompanhada de Pedido de Parcelamento" (fl. 123). Com efeito, em casos como o da espécie, ambas as Turmas de Direito Público tem assentado entendimento pacífico sobre a matéria. Basta citar os precedentes dos acórdãos encimados das seguintes ementas: "Tributário - ICM - Importação - Regime Drawback - Mercadoria Comercializada em Território Brasileiro - Denúncia Espontânea (CTN, Art. 138) - Multa Moratória. - Se o contribuinte denuncia, espontaneamente, o fato de que comercializou no Brasil, mercadoria importada em regime drawback, é de se lhe reconhecer o benefício outorgado pelo art. 138 do CTN. - Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN, art. 138)" -REsp n° 36.796-4/SP, Rei. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 22.08.94). Tributário. ICM. Mercadoria Importada. Denúncia Espontânea. Multa Indevida. Artigo 138 do CTN. A denúncia espontânea da infração, com o recolhimento do tributo e os acréscimos devidos, afasta a imposição da multa" (REsp n° 84.413/SP, Rcl. Min. Hélio Mosimann, DJ 1º.04.96). Tributário. ICM. Denúncia Espontânea. Inexigibilidade da Multa de Mora. O Código Tributário Nacional não Distingue entre Multa Punitiva e Multa Simplesmente Moratória; no respectivo Sistema, a Multa Moratória Constitui Penalidade Resultante de Infração Legal, Sendo Inexigível no Caso de Denúncia Espontânea, por Força do Artigo 138. Recurso Especial Conhecido e Provido" (REsp n° 16.672/ SP, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ 04.03.96). Neste último julgado, o eminente Ministro Ari Pargendler enriquece o seu brilhante voto, com a orientação jurisprudencial da Suprema Corte, que, por oportuno, merece ser*

Napoleão Nunes Maia Filho⁷⁰, já exarava seu entendimento – mesmo após o advento do Art. 155-A parágrafo 1º do CTN – no sentido de que o parcelamento não excluía a denúncia espontânea. Confira-se: *o art. 155-A, parágrafo 1º do CTN, acrescentado pela LC 104/01, ao dizer que o parcelamento não exclui a incidência de juros e multas, parece afirmar o óbvio, pois o parcelamento tributário nunca excluiu e nem poderia excluir esses acréscimos legais (juros e multas), porque a moratória individual abrange a totalidade do crédito constituído (art. 154 do CTN) e sempre foi (e ainda é) apenas uma forma de pagamento e não uma forma de quantificação da dívida. Na verdade, o instituto tributário que se conserva com a potestade de excluir multas fiscais é tão-somente a denúncia espontânea da infração, prevista no art. 138 do CTN, que continua em vigor e não foi alterado pela LC 104/01. A denúncia espontânea da infração, que exclui a multa fiscal (art. 138 do CTN), nada tem a ver com a forma do pagamento do tributo apurado por meio dessa mesma confissão (se à vista ou se em parcelas), de sorte que se mostra passível de*

reproduzida, como segue: "O colendo Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento no Recurso Extraordinário nº 79.625, Relator o Ministro Cordeiro Guerra, assentou, a propósito de sua exigibilidade nos processos de falência, que desde a edição do Código Tributário Nacional já não se justifica a distinção entre multas fiscais punitivas e multas fiscais moratórias, uma vez que são sempre punitivas (RTJ nº 80, pp. 104/113). A propósito de imposto diverso, mas em lide que retrata controvérsia análoga àquela travada nestes autos, a egrégia 1ª Turma do Pretório Excelso assim decidiu: 'ISS. Infração. Mora. Denúncia espontânea. Multa moratória. Exoneração. Art. 138 do CTN. O contribuinte do ISS, que denuncia espontaneamente ao Fisco o seu débito em atraso, recolhendo o montante devido, com juros de mora e correção monetária, está exonerado da multa moratória, nos termos do art. 138 do CTN. Recurso extraordinário não conhecido" (RE 106.068, SP, Rei. Mm. Rafael Mayer, RTJ nº 115, p. 452). No voto condutor, o eminente Ministro Rafael Mayer assim fundamentou o julgado: 'Entende o venerando acórdão, em confirmação da douta sentença, incidir, na espécie, o art. 138 do Código Tributário Nacional, para exonerar daquela imposição, uma vez que estão satisfeitos os pressupostos para a exclusão dessa responsabilidade. Esse entendimento é correto, contando com o endosso da boa doutrina. Decerto a multa moratória, impositiva pela infração consistente no descumprimento da obrigação tributária no tempo devido, é sanção típica do direito tributário, compartilhando tanto do caráter repressivo, quanto do caráter compensatório (Hector Villegas, Elementos de Direito Tributário, p. 281). Ora a exoneração da responsabilidade pela infração e da conseqüente sanção, assegurada, amplamente, pelo art. 138 do CTN, é necessariamente compreensiva da multa moratória, em atenção é prêmio ao comportamento do contribuinte, que toma a iniciativa de denunciar ao Fisco a sua situação irregular, para corrigi-la e purgá-la, com o pagamento do tributo devido, juros de mora e correção monetária. O alcance da norma, na verdade, representa uma especificidade do princípio geral da purgação da mora, que tem valor de reparação e cumprimento. E o sentido consentâneo do dispositivo questionado, ao qual se deu aplicação devida" (ibidem, p- 454). Diante das razões expostas, voto no sentido de conhecer do recurso e dar-lhe provimento, para julgar procedente a ação, invertidos os ônus da sucumbência. É como voto. Certidão de Julgamento primeira Turma Nº Registro: 96.0067118-4 Resp 00111470/SC Pauta: 20.03.1997 Julgado: 20.03.1997 Relator: Exmo. Sr. Min. Demócrito Reinaldo Presidente da Sessão: Exmo. Sr. Min. Humberto Gomes de Barros Subprocurador-Geral da República: Antônio Augusto César Secretário(a): Francisco Ribeiro de Oliveira Autuação Recte.: Bretzke Alimentos Ltda. Advogados: Tâmara Ramos Bomhausen Pereira e Outros Recdo.: Fazenda Nacional Proc: Dolizete Fátima Michclin e Outros Certidão Certifico que a egrégia Primeira Turma ao apreciar o processo em epígrafe, em sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão: A Turma, por unanimidade, deu provimento ao recurso. Participaram do julgamento os Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, José Delgado e José de Jesus Filho. O referido c verdade. Dou fé. Brasília, 20 de março de 1997. Secretário(a)

⁷⁰ A Denúncia Espontânea de Infração Seguida do Pagamento Parcelado do Tributo; Napoleão Nunes Maia Filho; Revista Dialética de Direito Tributário n. 138

controvérsia dizer que a fruição da exclusão da multa fiscal, decorrente da denúncia espontânea da infração, é dependente do pagamento à vista do tributo devido. Quanto ao tema, cabe assinalar que a jurisprudência do colendo STJ foi pouco a pouco superando o Verbete 208 do extinto TFR (A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea), e consagrando segura orientação afirmativa do direito do contribuinte à exclusão da multa, quando ocorrente a confissão da dívida, mesmo que obtivesse o seu pagamento parcelado.

AINDA A SÚMULA 360 – O ADVENTO DO ART. 155-A PARÁGRAFO 1º DO CTN

Resta ainda comentar, na seara da denúncia espontânea, o advento do art. 155-A parágrafo 1º do Código Tributário Nacional. Tal preceito trouxe para o seio da legislação tributária nacional a determinação de que:

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.

Destarte, a denúncia espontânea acompanhada de mero parcelamento de débitos não terá mais, diante do direito positivo, o condão, que outrora lhe reconhecia parcela expressiva da doutrina e setores jurisprudenciais, de afastar as penalidades pecuniárias – a multa moratória. Sem embargo, alguns doutrinadores entendem que a alteração feita pela Lei Complementar 104/01, no que se refere ao art. 155-A, não interfere na questão da denúncia espontânea, o que, em outras palavras, significa dizer que a lei não passou a dizer que o parcelamento não inibe a denúncia espontânea. É esse, dentre outros, o entendimento de Alexandre Tavares Guerreiro⁷¹, com espeque nos arts. 12, incisos II e III e 9º da Lei Complementar 95/98: *Assim, a partir do advento da LC n° 95/98, sempre que o legislador pretender operar qualquer modificação em lei pretérita e, não sendo caso de reprodução integral, substituição no próprio texto e/ou acréscimo de dispositivo novo, qualquer pretensão de cunho revogatório há de se considerada inválida, por malferimento aos arts. 9º e 12, II, da LC n° 95/98, caso não contemple a demandada cláusula expressa de revogação. Devidamente adaptada ao caso sub examen, antecipando nossa conclusão a respeito do tema, a partir do momento em que a Lei Complementar n° 104/01 não traz em seu bojo qualquer cláusula expressa de revogação, nem tampouco se encarregou de substituir ou de fazer acrescer dispositivo novo ao art. 138 do CTN, afigura-se-nos forçoso convir que não houve qualquer inovação superveniente, no que diz de perto com os pressupostos caracterizados de uma denúncia espontânea.* O autor, aliás, afasta, mediante raciocínio lógico, qualquer antinomia que pudesse ocorrer entre o art. 138 e o art. 155-A parágrafo 1º, ambos do CTN.

Ainda ressalta que a *pedra angular da questão em foco reside na "ilusória" antinomia existente entre a regra do art. 155-A, § 1º, do IN, com a implícita autorização que emerge do comando plasmado no art. 138 no que tange à preservação in natura dos efeitos da voluntariedade e espontaneidade, "fim inspirador", ou melhor "razão*

⁷¹ Denúncia Espontânea; Revista Dialética de Direito Tributário; n. 98.

existencial" do instituto a denúncia espontânea. Sendo o art. 138 do Código Tributário Nacional o dispositivo que trata do instituto em análise, convém transcrevê-lo: "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." (grifo nosso) Como se denota da clara ilação do art. 138 do CTN, o contribuinte há de ser premiado com a inexigibilidade do pagamento da multa moratória, sempre que, sponte própria, antes de qualquer medida fiscalizatória relacionada com a infração, apresente-se voluntariamente ao Fisco com o fito de sanar sua condição de inadimplência. Esta é a mens legis! (...).

*Destaque-se o seguinte trecho: **é que ao se valer da expressão "se for o caso", ainda que por vias tortas, acabou o legislador por não contemplar o pagamento à vista como única conditio de procedibilidade de uma denúncia espontânea, até mesmo porque, nunca é demais ressaltar, o pagamento parcelado representa início de pagamento.** Partem daí as razões pelas quais entendemos que o novo art. 155-A, § 1º, do CTN, não tem o condão de produzir seus efeitos de modo a tornar letra morta a causa determinante de uma denúncia espontânea (sua "razão de ser"). Com efeito, exigir a multa moratória, in casu, seria desconsiderar o voluntário saneamento da falta; seria ignorar o fim inspirador da denúncia espontânea, incentivando o contribuinte, por conseguinte, a permanecer na indesejada via da impontualidade, comportamento absolutamente prejudicial aos interesses do Erário. Logo, com base no entendimento de que o Direito é um sistema uno, harmônico e indecomponível, cabe ao intérprete a nobre missão de reconhecer as antinomias e/ou tensões - reais ou imaginárias - que existam entre as normas jurídicas, a fim de delimitar a força vinculante e o alcance de cada uma delas, pois, se é certo que inexistente norma jurídica avulsa (isolada de um todo contextualizado), não menos verdadeira é a noção de que inexistente norma jurídica despida de eficácia. Dito de outro modo, o intérprete não deve privilegiar, dentre as várias exegeses possíveis do artigo 155-A, § 1º, do CTN, justamente aquela que leva à ruína o fim inspirador da confissão espontânea (art. 138), posto que o Código Tributário Nacional não destrói a si próprio. Não é crível que ele dê com a mão direita e retire com a mão esquerda! Destarte, em sendo o parcelamento um benefício fiscal concedido livremente pelo legislador, com fulcro na lógica jurídica, de todo inaceitável que o mesmo venha a onerar a situação daqueles a quem deveria beneficiar, pois, como bem vislumbrado pelo Juiz Amir José Finocchiaro Sarti, do Tribunal Regional Federal da 4ª Região: "(...) Se o contribuinte tem o direito de parcelar e se ele merece, nos termos do Código Tributário Nacional, a exoneração das penalidades por comparecer espontaneamente à Fazenda pública, não me parece que ele possa ser onerado com a perda desse benefício se, valendo-se de um direito previsto na lei, postula o pagamento de forma parcelada." Assim, lançando crença na unidade do sistema, imperativo que se faça uma interpretação harmoniosa e equilibrada das diretrizes consagradas pelos art. 138 e 155-A, § 1º, do CTN, sem jamais negar ou reduzir significativamente a eficácia de cada uma delas.*

De toda sorte, é de se ver que, principalmente após o advento da Lei Complementar 104/01, o parcelamento tem sido visto como não equivalente de pagamento para fins de denúncia espontânea também.

CONCLUSÕES

A guisa de conclusões podemos estabelecer as seguintes assertivas:

- a) A denúncia espontânea não é um favor fiscal, mas um direito subjetivo do contribuinte;
- b) O procedimento fiscal de apuração de débitos tributários é uma manifestação de vontade unilateral do fisco, com natureza receptícia, ou seja, somente tem efeitos quando efetivamente chegue ao conhecimento do contribuinte;
- c) A denúncia é espontânea sempre que ocorrida antes que chegue ao contribuinte conhecimento de procedimento fiscal apuratório;
- d) A declaração (autolançamento) feito pelo contribuinte tem natureza de declaração unilateral de vontade, que, obedecendo ao primado da literalidade, não o obriga para além do que foi declarado;
- e) A Súmula 360 do Superior Tribunal de Justiça merece severas críticas por desvirtuar a própria razão de ser da denúncia espontânea.