

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
PUC - SP**

ADRIANA DE SOUZA SILVA

**LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E A DENÚNCIA
ESPONTÂNEA**

**SÃO PAULO
2010**

ADRIANA DE SOUZA SILVA

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E DENUNCIA ESPONTÂNEA

Monografia apresentada à Pontifícia Universidade Católica de São Paulo como requisito parcial à obtenção do título de Especialista em Direito Processual Tributário.

**SÃO PAULO
2010**

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA E SÃO PAULO
PUC – SÃO PAULO**

ADRIANA DE SOUZA SILVA

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO E DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Monografia aprovada em ____/____/____
para obtenção do título de Especialista em
Direito Processual Tributário.

Nome do Professor/examinador: _____

**SÃO PAULO
2010**

**A minha mãe, minha filha e meu noivo,
pela compreensão e o estímulo
em todos os momentos.**

***“O que sabemos é uma
gota, o que ignoramos
um oceano.”***

Isaac Newton (1687)

RESUMO

O presente estudo cumpre o objetivo de analisar a questão do lançamento tributário, enfatizando o lançamento por homologação, suas implicações, divergências doutrinárias, interpretação legal e implicações expressa e tácita, diante da opinião teórica pesquisada. Além disso, pondera sobre a denúncia espontânea e a realização ou não do pagamento e a polêmica do pagamento parcelado. Considerando que a instituição do tributo é sempre feita mediante a instituição legal e as formas pelas quais é arrecadado e fiscalizado representam atos administrativos vinculados, a abordagem do lançamento por homologação evidencia que nessa modalidade o contribuinte é o principal colaborador, ou seja, o próprio contribuinte, de acordo com a norma legal, faz a apuração da base de cálculo, aplica a alíquota e apura o tributo devido, recolhendo-o após, de forma antecipada, antes que o valor sofra o lançamento. Com essa premissa, passa a considerar a possibilidade de aplicação da norma do artigo 138 do Código Tributário Nacional, acerca da denúncia espontânea, analisando seu cabimento diante dos tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento, realizado ou não o pagamento, bem como a questão do parcelamento do pagamento. Conclusivamente, o estudo indicou que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação é cabível a denúncia espontânea, além de que sobre este instituto não devem incidir juros ou multas e que o parcelamento, por princípio legal, também poderá ser aplicado.

Palavras-chave: lançamento; homologação; tributos; implicações; denúncia.

ABSTRACT

This study meets the purpose of analyzing the issue of tax assessment, emphasizing the launch for approval, its implications, doctrinal differences, interpretation and legal implications of explicit and tacit, given the theoretical researched opinion. Also, ponder and voluntary reporting and the performance or non payment of installment payments and the controversy. Whereas the imposition of the tax is always done through the legal institution and the ways in which it is collected and monitored represent administrative actions related to approval by the launch approach demonstrates that this modality the taxpayer is the main contributor, or the taxpayer according to the legal standard makes the determination of basis, the rate applies and determines the tax due, after picking him so early, before the value suffers launch. With this premise, considers the possibility of applying the rule of Article 138 of the National Tax Code, on the voluntary reporting, analyzing its place before taxes subject to this type of release, or not made the payment, as well as the question of installment payment. Conclusively, the study indicated that the taxes subject to approval by launching a voluntary reporting is appropriate, and what about the Institute should not impose interest or penalties and the split by legal principle, may also be applied.

Keywords: seed; approval; taxes; implications; complaint.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	4
1 DIREITO TRIBUTÁRIO	6
1.1 Conceituação	6
1.2 Fontes	8
1.3 Princípios.....	9
1.4 Tributos e Obrigação.....	13
1.2.1 Obrigação Tributária.....	17
1.2.2 Crédito Tributário.....	20
2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	22
2.1 Modalidades de lançamento.....	25
2.2 Lançamento por homologação expressa e tácita e suas implicações.....	28
3 DENÚNCIA ESPONTÂNEA	35
3.1 Responsabilidade Tributária.....	35
3.1.1 A responsabilidade nos crimes tributários.....	39
3.1.1 Distinção entre decadência e prescrição no Direito Tributário	53
3.2 Denúncia espontânea nos lançamentos por homologação.....	66
3.2.1 A questão do parcelamento.....	69
3.3 Denúncia espontânea e crimes tributários	75
3.4 A polêmica da extinção da punibilidade	83
Conclusão	93
REFERENCIAS.....	97

INTRODUÇÃO

Para viver em sociedade, o homem necessita de uma entidade com força suficiente para fazer as normas que regem seu comportamento e, dessa forma, estabelecer o Direito que rege a vida social. De tal demanda se origina o ente estatal, o qual centraliza ou descentraliza sua atuação tornando-se ora unitário, ora federal.

Inobstante a determinação do conceito dessa entidade estatal, não é possível deixar de admitir que o Estado detém, entre suas atribuições, o papel financeiro, que possibilita o alcance de suas metas, através de elementos de ordem financeira, desenvolvendo ações que tratam de obter, gerir e aplicar recursos, não prescindindo dos recursos financeiros que arrecada do setor privado, no exercício de sua soberania.

A tributação é o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver e na ausência da qual não pode o ente estatal proceder à realização de suas finalidades sociais, visto que não pode monopolizar totalmente as atividades econômicas, embora também se saiba que a carga tributária não poderá se tornar pesada a ponto de desestimular a iniciativa privada.

No exercício de sua soberania o Estado exige que os indivíduos lhe forneçam o aporte financeiro necessário, através do pagamento de tributos. O poder de tributar, portanto, possui a característica de ser uma das faces de que se reveste a soberania do Estado.

Contudo, a relação de tributação não se resume a uma imposição, ao exercício de um poder discricionário – é, sim, uma relação jurídica fundamentada e justificada pela soberania estatal. A concepção do arbítrio, a qual dirige a concepção do Estado, não pode ausentar-se, portanto, nessa relação tributária.

A prerrogativa do Estado em estabelecer e cobrar tributo é justificada, também, de acordo com a concepção que se adote do próprio Estado, sendo a ideia corrente a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem em que estes tributos sejam instituídos, bem como em que sejam elaboradas as regras jurídicas que regem a nação.

A ideia, portanto, que justifica a realização do presente estudo, é que a principal função dos tributos é gerar recursos financeiros para o Estado – função fiscal. Da definição legal de tributo ressalta-se que é instituído em lei e cobrado através de atividade administrativa plenamente vinculada.

Disso se depreende que traduz o princípio da legalidade e da anterioridade da lei tributária, visto que somente pode ser exigido de forma legítima o tributo após o estabelecimento, por lei material, do fato que motive a cobrança do mesmo. Seu lançamento é feito pela Fazenda Pública e essa atividade administrativa de lançamento deve ater-se ao texto da lei, não podendo afastar-se dele.

O presente trabalho, nesse sentido, objetiva analisar a questão do lançamento tributário, enfatizando o lançamento por homologação, suas implicações, divergências doutrinárias, interpretação legal e implicações do lançamento por homologação expressa e tácita, diante da opinião teórica pesquisada. Além disso, pondera sobre e a denúncia espontânea, com ou sem pagamento, e a polêmica do pagamento parcelado.

Assim, busca-se observar se a autoridade administrativa, face a essa espécie de lançamento tributário, notadamente quanto ao determinado pelo artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, realiza o papel esperado no cumprimento de suas funções, ou se, através de sua inércia, compromete a excelência na aplicação do pressuposto legal.

1 DIREITO TRIBUTÁRIO

1.1 Conceituação

A instituição do tributo é sempre feita mediante a instituição legal e as formas pelas quais é arrecadado e fiscalizado representam atos administrativos vinculados. O próprio estabelecimento de tributos deverá ser realizado em conformidade com o que determina a Constituição Federal, em cujo texto se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

É certo que as regras jurídicas são instituídas pelo ente estatal e que este detém a prerrogativa de modificá-las, embora tais modificações se encontrem subordinadas a determinado regramento e apenas são aplicáveis, a princípio, em prazo posterior, de tal forma que o cidadão tem assegurado que suas ações encontram-se regidas pela legislação contemporânea.

A aplicação das regras jurídicas referentes a tributos e, em geral, a totalidade das normas jurídicas, em alguns casos não se mostra simples ou pacífica, fazendo com que surjam preceitos jurídicos adjacentes, os quais se encarregam de dar precisão ao texto legal ou, ainda, constituir os mecanismos e os modos para que se atendam as obrigações tributárias.

Paralelamente, inúmeras são as incursões da doutrina que buscam estabelecer uma interpretação para esses preceitos legais, embora a existência de todos esses mecanismos não evita o surgimento de pendências entre aqueles que são sujeitos ativos e passivos das relações tributárias, os quais encontram resolução tanto através dos organismos administrativos como também através do Poder Judiciário, dando lugar, assim, à jurisprudência.

A relação tributária é, portanto, uma relação jurídica. Daí se conclui que pagar tributos é ato decorrente de um dever jurídico instituído e não se dá à conta de obrigação de solidariedade para com o Estado ou para com a sociedade, por mais que essa questão influencie quando se cumpre espontaneamente o dever legal.

É importante também considerar que a distinção entre o dever jurídico e o dever de solidariedade se mostra fundamental para o questionamento realizado acerca dos tributos. O dever de solidariedade social atua em momento pré-jurídico: ele leva a aceitar a existência de um poder de tributar e a existência de leis que seguem a orientação da Constituição Federal e instituem tributos.

A partir de então, contudo, a obrigação passa a ser unicamente jurídica, o que traz como consequência a responsabilização jurídica dos devedores e sua subsunção às penalidades legais previstas pelo ordenamento jurídico quanto à inadimplência e, também, a possibilidade de se quantificar as prestações devidas.

Como o dever de pagar tributo é um dever jurídico, a prestação devida é determinada e pode ser exigida coativamente, embora caiba aos contribuintes a prerrogativa de se oporem às exigências de prestações que não devam ou que ultrapassem aquilo que efetivamente é devido.

A relação jurídica tributária se verifica entre o fisco - denominação dada ao Estado enquanto desenvolve atividade de tributação - e aquele que está diretamente obrigado ao pagamento de tributos, embora também possa envolver terceiros alheios à relação, de tal modo que não é possível afirmar que o direito tributário regule unicamente as relações entre o fisco e os contribuintes em sentido estrito, mas sim todas as pessoas que possuem o dever de satisfazerem prestações tributárias de qualquer natureza.

Sendo o Estado a maior expressão de poder que se conhece, é de se afirmar, portanto, que esse ramo do direito objetiva, fundamentalmente, limitar o seu poder de tributar e proteger o cidadão contra os abusos desse poder.

Destarte, é possível conceituar o Direito Tributário, segundo Machado:

É o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o fisco e as pessoas sujeitas a imposições de natureza tributária, de qualquer natureza, servindo como limitador ao poder tributário e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

A denominação *Direito Tributário* tem predominado entre nós, e na verdade parece adequar-se melhor para designar esse tema, embora existam outras definições que se costuma utilizar, tais como Direito Financeiro, Direito Fiscal, Legislação Tributária.¹

¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 59.

No Brasil, costuma-se conceituá-lo como sendo o limitador do poder tributário do Estado, modificando a relação tributária tradicional, que era unicamente uma relação de poder, em relação jurídica. Sua finalidade essencial é, portanto, delimitar o poder de tributar e evitar os abusos no exercício deste.

1.2 Fontes

Os fundamentos da produção normativa, que permitirão estabelecer os direitos e obrigações estatais e do contribuinte se originam no texto constitucional, que contém em si a estrutura básica do Estado, a configuração da administração pública, as regras do sistema tributário, especialmente em relação às competências e às materialidades impositivas e aos direitos e garantias individuais.

A edição das normas tributárias, de conformidade com suas respectivas materialidades, encontra-se expressamente delineada no texto constitucional, encontrando disciplina através do Código Tributário Nacional. São esses diplomas legais que se conformam como sendo básicos para que possam ser instituídos seus elementos estruturadores e instrumentos operacionais.

No entanto, o texto constitucional não pode configurar um diploma jurídico estático e permanente para toda uma eternidade, pois deve representar a vontade popular veiculada por intermédio do Congresso Nacional. Todavia, o processo de sua reforma há que observar um rígido e formal procedimento legislativo, expressamente estratificado na própria Constituição (artigo 60).

Entretanto, a mesma Constituição Federal estabelece que “não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir: I - a forma federativa de Estado; II - o voto direto, secreto, universal e periódico; III - a separação dos Poderes; e IV - os direitos e garantias individuais (artigo 60, § 40)”.

Trata-se de “cláusulas pétreas”, insuscetíveis de sofrerem qualquer espécie de modificação, por parte do Congresso Nacional, revelando-se imprescindível uma nova eleição de representantes do povo para proceder à reforma dos superiores princípios consagrados no referido preceito constitucional. Nesse sentido, qualquer modificação de competência em matéria de tributos que se encontre insculpida na Constituição Federal para que sejam ampliados, restringidos, suprimidos direitos para a instituição e arrecadação de tributos, acarretará mudança na “forma federativa do Estado”, configurando inconstitucionalidade.²

Desse modo, a vinculação ou dependência de quaisquer dos Poderes, especialmente no que tange ao Legislativo e ao Executivo, alterando atribuições de natureza tributária, ferirá a Constituição Federal.

1.3 Princípios

A fonte principal, da qual se originam os princípios gerais do Direito, é a Constituição Federal. Tendo sua origem em seu artigo 5º, esses princípios são o princípio da isonomia perante a lei; da irretroatividade das leis; da pessoalidade da pena; da ampla defesa dos; da liberdade profissional, dentre outros.

Desses princípios emana toda e qualquer norma jurídica, a qual Grau conceitua como sendo preceito abstrato, genérico e inovador, regulador do comportamento social de sujeitos, e que se integra no ordenamento jurídico.³

É também a Constituição que determina os princípios gerais de direito tributário explícitos, como o princípio da capacidade contributiva (artigo 145, § 1º); da legalidade (artigo 150, inc. I); da isonomia (artigo 150, II); da anterioridade da lei quanto aos exercícios financeiros (artigo 150, III, b); da proibição de tributos que impliquem em confisco (artigo 150, IV); da proibição de barreiras tributárias entre estados e/ou municípios (artigo 150, V); da imunidade (artigo 150, VI); das competências específicas (artigos 153 a 156); da finalidade extrafiscal do tributo, etc.

Alexandrino et al definem:

² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 61.

³ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 178.

A capacidade contributiva, de modo genérico, é norma que busca a justiça fiscal: deve pagar mais imposto quem pode pagar mais imposto. Nem sempre o estabelecimento de uma alíquota fixa para um imposto, variando o montante a pagar proporcionalmente à variação da sua base de cálculo, dará efetividade a esse pressuposto, havendo diversas formas de graduação de impostos, de acordo com a capacidade contributiva, econômica, de cada contribuinte. A aplicação de cada forma se dá nos impostos pessoais. Destacam-se entre elas: a) a possibilidade de autorizar que se deduzam despesas pessoais de saúde, educacionais, habitacionais, etc., no cálculo dos impostos devidos; b) a progressividade de alíquotas segundo os valores que embasam os cálculos (progressividade fiscal).

A dedução traz o reconhecimento de que nem todos os contribuintes têm igual capacidade econômica, considerando-se dependentes, despesas essenciais, etc. A progressividade traz a possibilidade de tributar de forma mais enérgica rendimentos maiores, pois quem tem maior remuneração possui, proporcionalmente, maior capacidade contributiva. Este princípio se desdobra no confisco, na promulgação de obrigatoriedade da consideração de impostos progressivos sobre rendas, na efetividade do IPI e na isenção de ITR a pequenos proprietários rurais, dentre outros.⁴

Oferece Carvalho, a título de exemplo, a consideração de que a hipótese de incidência do IPI, “conforme o artigo 43 do Código Tributário Nacional, é a aquisição da disponibilidade econômica ou legal de renda ou de provento de qualquer natureza”.⁵

Também a obrigação de pagar tributos nasce para o particular toda vez que se realiza a hipótese legal prevista como geradora da obrigação de pagar tributo. Nesse sentido, o artigo 113, § 1º do Código Tributário Nacional determina que a obrigação principal passa a existir com o evento do fato gerador, e tem por elemento a satisfação de tributo ou penalidade pecuniária e se suprime conjuntamente com o crédito que dela decorre.⁶

Observe-se também que, em decorrência de a obrigação ter origem em disposição legal, e não contratual, a capacidade contributiva passiva independe da capacidade civil do contribuinte, ou do fato de, sendo pessoa jurídica, estar regularmente constituída, nos termos do artigo 126 do Código Tributário Nacional.

⁴ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. Rio de Janeiro: Impetus, 2005, p. 9.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 245.

⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 246.

Acerca do princípio da legalidade, determina que apenas a legislação tem capacidade e habilitação para criar e/ou aumentar impostos. Explicita que importa em matéria tributária encontrar prévia e expressa previsão legal, bem como que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que o defina. Por outro lado, veda às pessoas políticas criar tributos previsão legal de sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

O princípio da isonomia ou igualdade, é um princípio geral de direito. Desse modo, as leis que estabelecem remissões ou anistias dificilmente podem ser conciliadas com esse princípio, pois normalmente adotam como critério de distinção a discriminação do inadimplente ou infrator, adotando um tratamento mais favorável a ele do que o concedido a contribuintes que cumprem com suas obrigações.

Quanto ao princípio da anterioridade da lei em relação ao exercício financeiro, é uma das formas possíveis de operacionalização de um valor tributário maior: a garantia de não surpresa do sujeito passivo, corolário do próprio Estado de Direito, ou seja, segurança do contribuinte do conhecimento da norma tributária e de que esta não sofrerá alteração tal que o surpreenda por intempestiva ou inesperada.

Através desse princípio é assegurado ao contribuinte a não criação e majoração de tributos dependentes de seu consentimento indireto (através de representantes eleitos), conforme o princípio da legalidade. Ainda, devem ter conhecimento, com anterioridade, dos impostos e seus montantes.

O princípio da proibição de tributo com efeito de confisco baseia-se no direito de propriedade, impedindo ao legislador conferir caráter confiscatório aos tributos de qualquer espécie. O seu conceito é impreciso, não existindo definição do limite a partir do qual se ultrapassa o que seria uma tributação pesada e passa-se a ter uma tributação confiscatória.

A proibição de barreiras tributárias interestaduais e intermunicipais é o princípio da liberdade de tráfego, cuja norma veda que o fato gerador de qualquer tributo seja a circulação intermunicipal ou interestadual de pessoas ou mercadorias. Isso “não significa que operações interestaduais ou intermunicipais sejam imunes à tributação geral, pois sofrem a incidência do ICMS interestadual, por exemplo”.⁷

⁷ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Op. cit., p. 32.

O princípio das imunidades define-as como “limitações à competência dos poderes sobre alguns bens, pessoas e serviços”.⁸ Por essa regra, a Constituição retira do Executivo a autoridade para instituir tributos sobre atos, fatos ou pessoas.

O princípio das competências privativas determina a jurisdição e alçada de cada ente da Federação quanto à instituição e isenção de impostos. Em alguns casos, a determinação de competências limita a autonomia de estados e municípios.

O princípio da finalidade extrafiscal dos tributos justifica a existência de ressalvas “ao princípio que antepõe a lei aos exercícios financeiros e demais, que possam estar implícitos no que dispõe o Direito Constitucional Tributário”.⁹ Supõe a aplicação dos meios tributários para fins ordinatórios, que disciplinam comportamentos de possíveis contribuintes. Se a tributação normalmente tem fins fiscais, consistentes no abastecimento dos cofres públicos para atender ao fim do Estado, a extrafiscalidade objetiva estimulação ou desestimulação de condutas.

No entendimento de Machado:

Não se discute que tributos são realidades econômicas. As relações tributárias têm natureza econômica, contudo não devem ser afastados os mecanismos interpretativos e integrativos para descortinar o significado das normas jurídicas em função dos efeitos econômicos dos fatos tributários.

Isso significaria a negação do direito, a insegurança dos relacionamentos dos indivíduos na vida social. Deste modo, é importante o caráter econômico das relações tributárias para sua interpretação, já que integra a noção da aspiração normativa e indica seguramente a finalidade ou escopo dessas normas. Contudo, também infunde o princípio da aptidão econômica, pelo qual se devem tanto o legislador como o intérprete orientar.¹⁰

Sem embargo, a todos é cominado o pagamento de tributos e isso deve dar-se de acordo com suas capacidades para contribuir. As isenções são exceção a essa regra, bem como o cumprimento de obrigações tributárias é obrigação cuja escusa somente se dá em caráter extraordinário. Resulta, dessa constatação, a fixação do sujeito passivo das relações tributárias, definido por Carvalho:

⁸ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Op. cit., p. 32.

⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 111.

¹⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 116.

A pessoa - sujeito de direitos - física ou jurídica, privada ou pública, da qual é exigido que cumpra com a prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de que se avalie seu patrimônio quando se trate de uma relação de simples deveres instrumentais ou formais.¹¹

O polo da relação jurídica da pessoa física ou jurídica tem capacidade tributária independente da capacidade civil, segundo o Código Tributário Nacional:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.¹²

Essas regras têm razões práticas, que se justificam em função da limitação às alegações de incapacidade jurídica decorrentes de menoridade, desenvolvimento mental incompleto ou retardado para pessoas físicas, ou de irregularidades de registro para pessoas jurídicas, fugindo às obrigações tributárias.

Deste modo, claro está que o tributo é uma obrigação *ex lege*, pois nasce diretamente e forçosamente da determinação legal, a qual prevê hipóteses de incidência de impostos. Assim, ocorrendo o fato que a lei prevê como gerador da obrigação, obrigatório será o pagamento do tributo pelo contribuinte.

1.4 Tributos e Obrigação

Todos os cidadãos são forçados a contribuir para que os gastos estatais sejam satisfeitos, na medida de suas posses. O Estado simplesmente verifica a capacidade contributiva de cada um e exige impostos, de acordo com o consignado no artigo 145, § 1º do mandamento constitucional, que dispõe que os tributos, quando admissível, têm natureza pessoal, sendo sua graduação conforme às capacidades econômicas dos contribuintes.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 297.

¹² FREITAS, Wladimir P. de. **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004, p. 145.

O termo “tributo” é genérico, incluindo-se nele impostos, alíquotas, apoio a melhorias, subsídios de cunho social ou especial e empréstimos compulsórios.

Os impostos são previstos como a primeira modalidade de tributo, arrolados no inciso I do artigo 145 da Constituição Federal, a teor do que dispõe o artigo 16 do Código Tributário Nacional, imposto é o tributo cuja obrigação tem por fato gerador uma situação independente de qualquer atividade estatal específica relativa ao contribuinte. É ato de soberania, e nasce sempre de fatos regidos pelo Direito Privado. São os tributos economicamente mais importantes, pois se destinam, primordialmente, à arrecadação de fundos para consecução dos fins do Estado.

De acordo com a classificação desenvolvida por Ataliba, os impostos são tributos não vinculados, o que significa dizer:

[...] não se faz necessário que a União, os Estados-membros, os Municípios ou o Distrito Federal prestem, por exemplo, um serviço público ou realizem uma obra pública para poderem cobrar imposto, pois não há uma equivalência entre o montante que uma pessoa paga a título de imposto e o que o Estado reverte em seu benefício, ou seja, não há necessidade de uma contraprestação por parte do ente tributante. Como já mencionado, imposto é modalidade de tributo que tem por hipótese de incidência *um comportamento do contribuinte* ou *uma situação jurídica na qual ele se encontra*, e nunca uma atuação estatal. Com efeito, por *comportamento do contribuinte* pode-se entender a aquisição de um imóvel, a venda de uma mercadoria ou a prestação de um serviço. Sobre estas transações há a incidência, respectivamente, do Imposto sobre Transmissão *Inter Vivos* (ITBI), Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Prestação de Serviços de Transporte Interestadual ou Intermunicipal e Comunicação (ICMS) e Imposto Sobre Serviços (ISS).

Já *situação jurídica na qual o contribuinte se encontra* é exemplificada pelo caso de ser proprietário de um imóvel, o que obriga ao pagamento de Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana, enquanto que a propriedade de um imóvel rural obriga ao pagamento de Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural.¹³

A doutrina apresenta classificação dos impostos, a depender das características que determinam sua exigibilidade. Assim, classificam-se, segundo Ataliba¹⁴, em:

¹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 78.

¹⁴

a) **Pessoais:** impostos de característica pessoal são aqueles que guardam diferenças tributárias em função das condições próprias de cada um dos contribuintes. A título de exemplo temos o Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza de pessoa física, que verifica questões de cunho pessoal de cada um dos contribuintes para consumir a cobrança (número de dependentes, renda auferida no exercício etc.).

b) **Reais:** impostos que incidem igualmente para todas as pessoas que realizam o fato imponible, não levando em consideração as condições pessoais, isto é, considerando apenas aspectos objetivos (nunca subjetivos) do contribuinte. Temos, como exemplo de imposto real, o Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU), que incide sobre o contribuinte desde que este possua imóvel.

c) **Diretos:** como diretos são classificados os impostos que reúnem no sujeito passivo as condições de contribuinte de fato e de direito. Saliente-se que contribuinte de fato é aquele sobre quem recai o ônus do imposto, enquanto que contribuinte de direito responsabiliza-se pelo cumprimento de todas as obrigações tributárias previstas na legislação. É exemplo o Imposto Sobre Serviços de autônomos, os quais praticam o fato imponible e são os próprios obrigados a saldar o débito.

d) **Indiretos:** impostos indiretos são aqueles suportados pelo contribuinte de fato. Tais impostos surgem quando, na relação jurídico-tributária estabelecida entre Estado e sujeito passivo que, neste caso, se demonstra contribuinte de direito, este último paga o tributo correspondente e, posteriormente, se ressarce, ao cobrar de terceiro (contribuinte de fato), por meio da inclusão do imposto no preço.

Como anteriormente mencionado, aquele que paga o imposto e mantém a relação pessoal e direta com o Estado denomina-se contribuinte de direito; o terceiro, estranho à relação jurídico-tributária (embora vinculado ao fato gerador), é denominado de contribuinte de fato (porque de fato foi ele quem suportou o ônus do imposto).

É o fenômeno econômico da transladação ou repercussão dos tributos. A título de exemplo temos o Imposto sobre Operações Mercantis (ICMS), no qual o consumidor final paga pelo produto, que inclui o valor do bem e o valor do tributo (incidente sobre o produto). O consumidor final não é o atingido diretamente. Ele é o contribuinte de fato e não o contribuinte de direito.

Há previsão, no artigo 166 do Código Tributário Nacional, no sentido de que a repetição dos chamados impostos indiretos só é possível quando o contribuinte de direito não tiver repassado ao contribuinte de fato a carga econômica do tributo ou quando, tendo havido tal repasse, o contribuinte de direito estiver expressamente autorizado, pelo contribuinte de fato, a ingressar com o pedido de repetição.

No entanto, essas situações não são verificadas corriqueiramente, uma vez que, geralmente, há o repasse ao contribuinte de fato, sendo impossível, em tese, a obtenção de autorização deste. Ainda, de acordo com o que determina a Súmula 546 do Supremo Tribunal Federal¹⁵, cabe restituição do tributo pago indevidamente.

Sua definição é dada pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, que elenca suas características fundamentais, ao determinar que este é a cota pecuniária, obrigatória, em valores que possam ser expressos. Representa, assim, o tema da obrigação tributária, prestado em dinheiro, via de regra, em caráter obrigatório.

No caso de pagamento em valor que exprima moeda corrente, segundo o artigo 162, pode ser pago: I. em moeda corrente, cheque ou vale postal; II. nos casos previstos em lei, em estampilha, papel selado ou processo mecânico.

¹⁵ Cabe restituição do tributo pago indevidamente, quando reconhecido por decisão que o contribuinte *de jure* não recuperou do contribuinte *de facto* o *quantum* respectivo.

Da acepção que a lei dá aos tributos se observa também serem instituídos em lei e cobrados através de atividade administrativa plenamente vinculada. Disso se depreende que traduzem o princípio da legalidade e da anterioridade da lei tributária, visto que somente podem ser exigidos de forma legítima após o estabelecimento, por lei material, do fato que motive a sua cobrança. Seu lançamento é feito pela Fazenda Pública e essa atividade administrativa de lançamento deve ater-se ao texto da lei, não podendo afastar-se dele.

Finalmente, é de se evocar a ponderação de Carazza, para quem o cânone da legalidade, correspondente ao princípio da reserva absoluta da lei formal, pauta-se na definição de que a legislação ordinária (federal, estadual e municipal), necessariamente minuciosa, deve conter não só o fundamento da conduta da administração, mas também o próprio critério dessa decisão no evento real, de forma que tal decisão seja capaz de ser alcançada através de simples dedução da própria lei, limitando-se o órgão de aplicação a subsumir o fato da norma, independentemente de qualquer valoração pessoal.¹⁶

A Constituição Federal disciplina a competência tributária, ou seja, delimita os poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (entes políticos, com poderes legislativos) na edição de leis que instituem tributos.

1.2.1 Obrigação Tributária

O Código Tributário Nacional cuida da obrigação tributária, traduzindo tributo como obrigação. Para Amaro, essa é a noção tradicional de obrigação:

Obrigação, porém, além de dever jurídico (a que fica jungida uma parte ou cada uma das partes numa relação jurídica) presta-se a designar a própria relação jurídica expressando o vínculo que enlaça as duas (ou mais) pessoas, às quais se atribuem direitos e deveres correspectivos. Ressalta-se a ideia, presente na etimologia do vocábulo, de ligação ou liame, unindo pessoas (credor e devedor) que têm, respectivamente, o poder de exigir e o dever de prestar o objeto da obrigação (dar, fazer ou não fazer). [...]

¹⁶ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 255.

Nas obrigações bilaterais as partes são, reciprocamente, credoras e devedoras. No exemplo da compra e venda, ao direito do vendedor (de receber o preço) corresponde o dever do comprador (de pagá-lo) e ao direito do comprador (de receber a coisa) corresponde o dever do vendedor (entregá-la). Nas obrigações unilaterais, ao direito de um corresponde o dever de outro.¹⁷

O tributo é uma obrigação ex lege, subdividida em espécies. A doutrina enfatiza a hipótese da incidência (fato gerador abstrato), ou seja, o pressuposto jurídico das obrigações tributárias, esvaziando a substância estrutural das consequências normativas, de acordo com o que preceitua Carvalho:

Haveremos de repelir, de modo peremptório, qualquer espécie de raciocínio que venha por esvaziar de substância a consequência da norma jurídica tributária, para efeito de deslocar os elementos que a definem como relação jurídica para a hipótese da mesma regra. [...] Os sujeitos da relação jurídica, assim como a prestação, são consequências que promanam ou decorrem da realização do fato jurígeno, com este não se confundindo.¹⁸

Por hipótese de incidência entende-se a descrição feita pela lei, de um fato que, se ocorrido no mundo dos fenômenos naturais, dará origem a uma obrigação tributária. Significa uma situação considerada necessária e suficiente para o surgimento da obrigação tributária, ou seja, a hipótese em que um tributo é devido.

Com efeito, é previsão legal de um fato que, se ocorrido, originará uma obrigação tributária, guardando semelhança com o tipo penal, pois este também é descrição legal de um fato que, praticado, origina possibilidade de sanção penal.

Finalmente, de acordo com o artigo 4º do Código Tributário Nacional, cabe à hipótese de incidência distinguir um tributo do outro, o que não deve ser feito com base na denominação que este tributo recebe.

A hipótese de incidência difere do fato imponible, uma vez que este se caracteriza pelo acontecimento daquela (fato que realiza o tipo tributário), e a hipótese de incidência é o próprio tipo tributário. Assim, a hipótese de incidência é hipotética (prevista na lei), enquanto o fato gerador é sua concretização.

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 227.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. cit., p. 235.

Para que haja o surgimento do tributo, é necessário que o fato se ajuste rigorosamente à hipótese de incidência tributária. Trata-se do fenômeno denominado “subsunção”, o qual se traduz pela necessidade de adequação completa. Destarte, a lei faz a previsão de um fato que, se ocorrido, nascida estará a obrigação tributária, ou seja, descreve a hipótese de incidência e, com a ocorrência do fato previsto, qual seja, o fato imponível (fato gerador in concreto), o tributo será devido.

O artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional, dispõe que a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, visando a satisfação de impostos ou penalidades pecuniárias, extinguindo-se junto com o crédito dela decorrente.

O fato gerador dessa obrigação, por sua vez, é definido no artigo 114 do Código Tributário Nacional, como situação prevista em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. O fato descrito em lei, contendo todos os elementos hábeis à sua perfeita identificação, é o fato jurígeno da obrigação tributária principal.

A obrigação pode ser, também, acessória, quando decorrer da legislação tributária e tiver por objeto as prestações, positivas ou negativas que importem para arrecadas ou fiscalizar tributos (artigo 113, § 2º do Código Tributário Nacional).

O fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, obedecendo o disposto na lei, determina que se pratique ou se abstenha de praticar atos que não sejam obrigações principais (artigo 115 do Código Tributário Nacional).

A obrigação acessória, não cumprida, converte-se em principal, pois de obrigação de fazer ou não fazer alguma coisa passa a obrigação de dar (multa).

Como o Código Tributário Nacional, no seu artigo 3º, proclama que o tributo é uma compulsória prestação de coisa certa (dinheiro) em favor do Estado, em virtude de lei, trata-se de prestação em moeda ou em valor que nela se possa exprimir, sendo a obrigação tributária a de dar coisa certa.

1.2.2 Crédito Tributário

Define o Código Tributário Nacional que decorrem de uma obrigação principal, possuindo caráter idêntico a ela. O mesmo, portanto, faz parte da obrigação que é, por natureza, transitória, existindo apenas para viabilizar intercâmbios de conteúdo econômico entre pessoas. Assim, é o crédito tributário o “dinheiro” que se dá ao Estado como prestação pecuniária objeto da obrigação.

Para Machado:

Na terminologia do Código Tributário Nacional, os créditos tributários e as obrigações diferem. Os primeiros são decorrência das segundas, tendo caráter igual (artigo 139). A legislação apresenta as hipótese que apontam para a obrigação de pagar tributos, hipótese de sua incidência que, quando se concretiza, por existir um fato gerador, origina a obrigação, pela qual o sujeito, forçosamente, é passível do lançamento tributário. Diante da obrigação tributária, ao ente estatal não se faculta a exigência de obrigações acessórias. Poderá, entretanto, face à obrigação principal ou face a outra, acessória, que não tenha sido cumprida e origine outra principal (artigo 113, § 3º), realizar lançamento, a constituição de créditos favoráveis a si, para tornar exigível o componente da prestação obrigacional, ou seja, a satisfação do pagamento.

Destarte, o crédito tributário representa a vinculação jurídica com força de obrigação, ela qual o ente estatal exige que o sujeito passivo pague tributos ou penalidades pecuniárias (objetos da relação obrigacional).¹⁹

O conceito de crédito tributário, por sua vez, não envolve apenas o montante do tributo a pagar. Essa é a regra geral, mas pode comportar, também, as penalidades cabíveis, os juros de mora e a correção monetária.

Assim, para Becker:

- a) o valor do tributo é apurado de acordo com o artigo 142 do CTN, o qual requer a atividade da Administração, tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, definir o que será tributado, realizar o cálculo dos montantes devidos e verificar quem são os sujeitos passivos;
- b) sendo o caso, diz o mesmo artigo 142, cabe a aplicação de penalidade (multa de ofício e multa de mora);
- c) além disso, o crédito tributário é sempre acrescido de juros de mora, conforme determina o artigo 161 do CTN;
- d) por último, a correção monetária, criada pela Lei nº 4.357, de 16/07/1964, e que tem tomado outros nomes, mas que sempre representa uma atualização do valor a pagar tendo em vista os efeitos da inflação.²⁰

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 167.

²⁰ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo : Lejus, 1999, p. 174.

Em razão da sistemática de atualização, o crédito tributário pode ser dividido, segundo o mesmo autor, em valor originário (que comporta apenas o valor do tributo mais a multa) e valor atual (que representa o valor originário mais os encargos fiscais devidamente corrigidos).²¹

Anota ainda Chimenti que “somente com a obrigação tributária, porém, não se torna viável cobrar impostos, sendo imperioso que se constitua o crédito tributário, via lançamento”.²²

²¹ BECKER, Alfredo Augusto. Op. cit., p. 174.

²² CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 116.

2 LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Segundo o conceito do próprio Código Tributário Nacional, em seu artigo 142, o lançamento é o procedimento administrativo que verifica se ocorreu fato que gere uma obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do total devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Esse mesmo artigo define como sendo o lançamento tributário de natureza constitutiva, do que diverge a doutrina quando entende que possuem natureza constitutiva a totalidade dos atos que possam alterar situações jurídicas que existam anteriormente, bem como que os atos de natureza declaratória apenas declarariam uma situação jurídica preexistente, não alterando a sua estrutura.

Para Cassone:

Sua natureza jurídica é de declaração e constituição, elementos extraídos da interpretação feita ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. É de declaração por criar coisa alguma, já que declara (verifica, certifica) situações jurídicas ocorridas. É de constituição por individualizar tais situações, verificando quanto é devido em termo de tributos, para constituir crédito tributário.²³

Também Baleeiro observa que o lançamento, ainda que seja considerado como ato de natureza meramente declaratória, apenas aduz, certifica, avalia ou distingue direitos que já existem, deixando de lado ambiguidades e inseguranças:

Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato por ele declarado ou reconhecido, podendo ser comparado ao procedimento da liquidação e da execução, após o conhecimento. Disso decorre o valor do estabelecimento do caráter jurídico do lançamento, porque seus efeitos seriam diversos se fosse constitutivo e não declaratório.²⁴

²³ CASSONE, Vítório. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2003, p. 194.

²⁴ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1974, p. 782.

Define Machado que “o lançamento é o ato declaratório da obrigação tributária e do crédito tributário”.²⁵ Já para Carvalho, “o crédito tributário nasce no exato momento em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no mundo físico exterior, aquele fato hipoteticamente descrito no suporte normativo”.²⁶

Como ato administrativo de aplicação da lei genérica e abstrata a casos concretos, o lançamento deve reportar-se à lei que vigia quando ocorreu o fato gerador e esta deve ser aplicada. Portanto, não tem a atribuição de criar o crédito, mas declarar que ele existe, conforme a legislação vigente quando de sua ocorrência. Quando ocorre o fato gerador, nasce a obrigação e o crédito, consoante determina o Código Tributário Nacional.

Navarro Coelho conclui, nesse sentido:

- a) onde houver obrigação tributária, há crédito e sujeitos ativo e passivo, atados por um vínculo jurídico e prestigiado pela lei;
- b) a relação entre obrigação e crédito é de *todo e parte*. O crédito é parte da obrigação, que surge com a ocorrência de fato gerador previsto em lei;
- c) pode haver “crédito” sem obrigação, por erro do contribuinte ou do Estado. Este tipo de crédito é legítimo e decorre de erro na compreensão da lei, mas, se não for questionado, uma vez pago, caduco o direito de reclamá-lo ou prescrita a ação de repetição, consolida-se. [...];
- d) o lançamento somente confere a exigibilidade necessária ao crédito tributário do sujeito ativo nos casos dos tributos que exigem lançamentos diretos (IPTU, IPVA) ou que pedem lançamentos após declaração do contribuinte (ITR, ITBI). Nos impostos sujeitos à homologação do pagamento, é ele prescindível. A própria lei torna obrigatório o recolhimento: o contribuinte paga sem que haja a mínima interferência do Estado-Administração;
- e) mesmo nessa última hipótese, inexistindo pagamento, ou ainda nos casos de tributos sujeitos a lançamento por declaração ou misto, lançamentos *ex officio* são sempre possíveis para dar à Administração, inerte o sujeito passivo, condição de exigir o crédito já nascido com a obrigação, esta a seu turno decorrente da realização do fato gerador previsto em lei;
- f) é erro rotundo dizer que o lançamento institui o crédito. O erro continua redondo para aqueles que querem conciliar correntes inconciliáveis e proclamam que o lançamento *declara* a obrigação e *constitui* o crédito. A obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto, o lançamento apenas confere *exigibilidade ao crédito* – quando isso for necessário – ao *individualizar* o comando impessoal da norma (como é de sua natureza de ato tipicamente administrativo). O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe *liquidez, certeza e exigibilidade*;

²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 121.

²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 249.

g) na definição de lançamento, o verbo *constituir* não é empregado com o sentido de criar e tampouco possui significação idêntica à dos atos jurídicos constitutivos, que criam, transformam, transferem ou extinguem direitos materiais, substantivos).²⁷

Sendo o lançamento um ato, antes dele há um procedimento preparatório e, após, podem ocorrer também procedimentos revisionais para a confirmação ou anulação, mesmo parcial, assim como a sua integridade, por iniciativa do contribuinte ou do Estado, nos casos previstos em lei.

É, destarte, direito do contribuinte discutir o lançamento e o crédito, o seu quantum e outros aspectos a ele ligados. É dever do Estado não apenas ouvir as reclamações do administrados, mas também corrigir suas ações através dos dizeres do artigo 140 do Código Tributário Nacional.²⁸

Complementarmente, Machado observa:

A obrigação tributária, vale dizer, o poder jurídico de criar o crédito tributário, não é afetada por qualquer circunstância capaz de modificar o crédito tributário, o seu alcance, suas consequências ou aquilo que afiança ou privilegia, nem se pode negar que seja exigível (Código Tributário Nacional, artigo 140). Os créditos tributários são reais, formalmente, não podendo ser atacados para não corromper-se sua essência. Destarte, quando se constitui o crédito tributário, ou seja, no procedimento administrativo de lançamento, deve-se assegurar a oportunidade de defesa ao sujeito passivo, caso contrário o lançamento é nulo, é de nenhuma validade. Pode ocorrer, então, o anulamento do crédito tributário. Não obstante, a obrigação tributária respectiva não foi afetada. Tanto que poderá ser feito um novo lançamento e assim constituído validamente o crédito tributário respectivo. Podem também acontecer lançamentos tributários na ausência de fato gerador do tributo. Neste caso não existe obrigação tributária, mas o crédito tributário, como realidade simplesmente formal, existe. Obviamente não tem validade, no caso, o lançamento, porque, como norma concreta, individual, é desconforme à norma legal, abstrata, que define a hipótese de incidência tributária. Por isto o crédito tributário também não é válido, embora exista.²⁹

No curso da revisão do ato administrativo do lançamento ou da discussão sobre o crédito tributário, podem ocorrer ratificações ou retificações. Conforme o artigo, as situações que modificam o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos ou mesmo suas garantias e privilégios não afetam a obrigação que lhe deu causa.

²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 422.

²⁸ Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem.

²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 168.

2.1 Modalidades de lançamento

Para que seja possível ao fisco cobrar o tributo, o Código Tributário Nacional prescreve, no artigo 142, que a autoridade administrativa deverá efetuar o lançamento do crédito tributário nos seguintes termos:

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

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

Ainda, segundo o artigo 144, a data do lançamento será aquela em que ocorrer o fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Destarte, segundo Peixoto. “faz-se necessário que seja efetuado o ato do lançamento, tornando de conhecimento, por intermédio da base utilizada para calcular e aplicar a alíquota, o montante devido em termos de tributo”.³⁰

De acordo com Machado:

A natureza jurídica do lançamento tributário já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Na atualidade, contudo, compreende-se que não se criam direitos através do lançamento, cujos efeitos são meramente declaratórios. Contudo, o CTN entende que os créditos tributários divergem das obrigações, mesmo que, essencialmente, representem relação jurídica idêntica. Entretanto, os créditos são circunstâncias diversas e o lançamento, em termos exatos, representa ato administrativo que determina o crédito, anteriormente a ele há uma obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.³¹

Das modalidades de lançamento tributário, observa-se a ocorrência de:

a) Lançamento por declaração, disposto no artigo 147 do Código Tributário Nacional, que disciplina que o lançamento tem como base para ser efetuado a consignação do sujeito ou sujeitos, sob a forma de fornecimento de informações acerca do tema, as quais são imprescindíveis para que se efetive.

³⁰ PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto sobre rendimentos**. Boletim IOB Comenta, ano III, edição nº 36, 1º semana de setembro/2001, p. 4.

³¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 170.

Em seu parágrafo 1º, dispõe que a retificação da declaração por iniciativa daquele que a prestou, se objetive a redução ou exclusão de tributo somente poderá ser admitida se comprovada a ocorrência de erro e somente em tempo anterior à notificação do lançamento.

O parágrafo 2º determina que os erros que possam existir na declaração que possam ser percebidos quando analisada, sofrerão retificação de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

b) Lançamento de ofício, nos termos do artigo 149, pelo qual este se efetiva e sofre revisão de ofício por autoridade competente.

Outra modalidade de lançamento tributário, o lançamento por homologação, conhecido também como “auto lançamento” ou ainda tributo sem lançamento, tem o contribuinte como principal colaborador, ou seja, o próprio contribuinte, de acordo com a norma legal, faz a apuração da base de cálculo, aplica a alíquota e apura o tributo devido, recolhendo-o após, de forma antecipada, antes que o valor sofra o lançamento.

Para Machado, também:

O lançamento por homologação se faz relativamente a tributo que a lei determina que o sujeito passivo deva antecipar, sem que antes seja analisado pelas autoridades administrativas. É ato no qual estas conhecem a decisão do sujeito e expressamente a homologam (CTN, artigo 150).³²

A opinião manifestada por Soares é que essa figura jurídica merece um exame mais atento, pela circunstância de que, além de não se tratar - rigorosamente - de autêntico ato administrativo de lançamento (com todas as suas peculiaridades e desdobramentos), vem sendo prevista acentuadamente na legislação ordinária, na maioria dos impostos. Para ele, diversas espécies tributárias prescindem da participação do Fisco – por declaração prévia do sujeito passivo (artigo 147 do CTN) e nem precisam ser revisadas de ofício (artigo 149 do CTN), “para se configurarem como objeto de liquidação, com o ingresso de seus valores nos cofres públicos”.³³

³² MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 172-173.

³³ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007, p. 234.

O posterior conhecimento fazendário dos atos do sujeito passivo, inclusive pagamento do tributo, pode acarretar ato expresso, denominado “homologação do lançamento”, mas que não deveria ter esta fisionomia, “pelo fato de que o devedor não realiza lançamento e portanto não se estaria homologando lançamento, mas só confirmando a legitimidade do procedimento do particular”.³⁴

Carvalho também observa:

Não é necessário que se dispenda muita energia mental para a compreender que o ato de homologação tem natureza diversa da do lançamento tributário. Enquanto a homologação declara extinta a obrigação tributária e libera o sujeito passivo, o lançamento afirma que nasce uma vinculação, motivada pelo evento de fato jurídico. A homologação certifica a quitação; o lançamento certifica a dívida. Conduzindo a ambiguidade a outra esfera, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.³⁵

O objeto da homologação, segundo Machado não é o pagamento, mas a apuração do montante devido, sendo possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. Aduz:

E certo que não estão as autoridades administrativas na obrigação de dar homologação expressa à verificação dos valores dos tributos devidos e que a homologação implícita apenas ocorre quando haja pagamento antecipado. Esta é a compreensão que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do art. 150, do CTN). A homologação tácita, a que se refere o § 4º, consubstancia a condição de que estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos, não tendo ainda pago efetivamente, a autoridade poderá homologar a apuração de tais valores e intimar o contribuinte a fazer o pagamento, com a multa decorrente do inadimplemento do dever de pagar antecipadamente, sob pena de imediata inscrição do crédito tributário então constituído como Dívida Ativa. Ter-se-á, então, um lançamento por homologação sem antecipação do pagamento correspondente. A característica dessa forma de lançamento está em exigir legalmente pagamento antecipado. Não o efetivo pagamento antecipado.³⁶

³⁴ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., 236.

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 282.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 173.

Para o autor, homologada pela autoridade administrativa a apuração feita pelo contribuinte, deve-se efetivar a sua notificação para que realize o recolhimento ou impugne a exigência, sob pena de inscrição do débito a posterior execução. “Não havendo homologação não existirá crédito tributário. Não pode a Administração negar certidões negativas, nem inscrever em Dívida Ativa o valor declarado”.³⁷

O parágrafo 1º do artigo 150 do Código Tributário Nacional dispõe que o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos do artigo extingue o crédito. Machado considera que a regra demonstra não ser definitiva e extinção, e que somente por ato homologatório do lançamento se considera o crédito extinto, nos termos do artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional.³⁸

No parágrafo 2º está insculpida regra que declara que não influem sobre a obrigação tributária ações que antecedam a homologação e sejam praticadas com vistas a extinguir, total ou parcialmente, o crédito.

Dentre os seus parágrafos, contudo, o mais importante é o parágrafo 4º, pelo qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da data em que ocorreu o fato gerador. Findo o período sem pronunciamento da Fazenda Pública, é considerado homologado o lançamento e extingue-se, definitivamente, o crédito, exceto quando se comprove dolo, fraude ou simulação.

2.2 Lançamento por homologação expressa e tácita e suas implicações

Conforme Coelho, apud Machado, a homologação expressa é aquela em que a autoridade administrativa “anuncia inequivocamente que foi homologado procedimento perpetrado pelo sujeito passivo, não devendo existir dúvida. [Contudo,] raramente o fisco utiliza tal procedimento”.³⁹

Assim, o lançamento por homologação é evidenciado pela concordância expressa da Administração com o fato de haver o contribuinte calculado por si próprio o imposto devido e realizado o pagamento, sendo irreversível o lançamento.

³⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 173.

³⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 173.

³⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Lançamento tributário e decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (org.) **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 404.

Essa homologação formal por parte da Administração, contudo, geralmente ocorre somente no transcurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, visto que se torna mais cômodo a ela manter-se em atitude inerte, sem tomar conhecimento dessa ocorrência.

Quanto à homologação tácita, prevista no artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional, o não pronunciamento da autoridade administrativa origina a decadência, impossibilidade do fisco rever procedimentos efetuados, decorrido o prazo previsto no artigo.

Carvalho, acerca dessa questão, manifesta:

Mais uma vez nota-se que o legislador pouco se atém ao aspecto científico, remetendo a tarefa ao plano da dogmática. Quisesse ele discriminar o lançamento em espécie, teria de consultar a tessitura jurídica do ato para, a partir dela classificá-lo em função de seus elementos. Não o fez, escolhendo modalidades aceitas passivamente pela doutrina, mas longe de considerar tais aspectos.⁴⁰

Assim, conforme Bueno, para que não existisse tributo sem lançamento e que esse fosse realizado somente pela autoridade administrativa, transferiram-se os procedimentos de apuração para o sujeito passivo, dependendo de homologação implícita ou explícita, para caracterizar o ato como lançamento: lançamento por homologação, o que Carvalho considera ato de fiscalização e não de homologação.⁴¹

É o ensinamento de Baleeiro que o Código Tributário Nacional não menciona o autolancamento. Alude que o diploma legal prefere conceituar o "lançamento por homologação":

Ora, se a autoridade homologa, isto é, ratifica e convalida o lançamento, este foi ato de autoria do sujeito passivo, auto lançamento portanto.

Isso abrange tanto aqueles casos, quase de todo extintos, nos quais o Fisco controlava de forma aleatória, contudo aqueles tributos que contribuinte, em seus documentos e anotações fiscais, inscreve os componentes que embasam o cálculo e recolhe de forma antecipada ou recorrente os valores, recebidos pelo Fisco para serem verificados e exigidos, suplementarmente ou complementarmente, os valores correspondentes às diferenças existentes.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 424.

⁴¹ BUONO, Fernando. Da prescrição do direito à repetição de indébito fiscal. Análise das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. **Associação Paulista de Estudos Tributários**. Disponível em http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=228. Acesso em 9 de abril de 2010.

O imposto de produtos industrializados e o ICM. dos principais Estados adotam essa modalidade com as adaptações compatíveis com a estrutura de cada um desses tributos. O regulamento do Imposto de Renda também encoraja o pagamento antecipado com a entrega da declaração, sem exame prévio da repartição, dando descontos se efetuados nos primeiros meses do ano. Pelo art. 150, o pagamento é aceito antecipadamente, fazendo-se o lançamento a posteriori: a autoridade homologa-o, se exato, ou faz o lançamento suplementar, para haver a diferença acaso verificada a favor do Erário. É o que se torna mais nítido no § 1º desse dispositivo, que imprime ao pagamento antecipado o efeito de extinção do crédito, sob condição resolutória de ulterior homologação.

Negada essa homologação, anula-se a extinção e abre-se oportunidade a lançamento de ofício. Sobrevive a obrigação tributária, na qual não influem os atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, com o propósito de extinção total ou parcial do crédito. Do crédito e não da obrigação tributária (art. 139; do C.T.N.).

Tais atos são, evidentemente, o pagamento. Mesmo que esse tenha ocorrido, fica de pé a obrigação. Outro lançamento poderá surgir à base da mesma obrigação, complementando o primeiro, se este não for homologado, isto é, reconhecido exato. Nesta última hipótese, a da homologação, extingue-se também a obrigação tributária. Mas os pagamentos, parciais ou não, serão computados, para dedução no saldo apurado no lançamento suplementar, inclusive se multa for aplicada. Tais pagamentos poderão influir também na graduação da penalidade, naturalmente abrandando-a. Se não fossem considerados esses atos, - aliás pagamentos, haveria locupletamento indébito do Fisco.⁴²

Essas considerações são importantes quando se intenta avaliar o lançamento por homologação expressa e tácita e suas implicações, à luz do § 4º do artigo 150 do Código Tributário Nacional. Melo anota:

Questão importante define o § 4º do art. 150 do CTN, vazado nos termos seguintes: 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 se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Esta regra carece de alguns esclarecimentos específicos, a saber, de acordo com Melo⁴³:

a) o prazo normal de decadência, para ser efetuado o denominado lançamento, é de 5 (cinco) anos contado de cada fato gerador (período estipulado na legislação regradora de cada tributo);

⁴² BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 123.

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. Op. cit., 237.

b) a lei “ordinária” só pode manter o referido prazo, ou estabelecer um período menor, uma vez que a decadência é matéria de norma geral, necessitando de lei “complementar” (como é o caso do CTN). Só se admitiria fixação de prazo superior a cinco anos, se o tributo for normatizado por lei complementar;

c) a decadência, devido à inércia da Fazenda em determinado lapso de tempo, opera a extinção do crédito tributário, quer tenha ocorrido (ou não) o registro dos fatos geradores pelo contribuinte;

d) a conduta viciada do sujeito passivo (dolo, fraude ou simulação), acarreta a aplicação da regra geral da contagem de prazo decadencial (art. 173, 1, do CTN), isto é, a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

A esse respeito também se manifesta Machado, para quem, quando a norma não trazia obrigações ao sujeito passivo de que prestasse uma informação específica acerca do valor do tributo por ele apurado, a autoridade administrativa só tomava conhecimento de sua atividade de apuração por intermédio do pagamento realizado.

Porém, tendo sido prestadas as informações e não efetuado o pagamento antecipado não há homologação tácita, pois esta tem apenas a finalidade de afirmar a exatidão do valor apurado, para que se possa dar ao pagamento o efeito extintivo do crédito.⁴⁴

Outrossim, para Carvalho, o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento” (§1º do art. 150, do CTN), a respeito do qual apontam-se as impropriedades seguintes:

a) inconsistência do enunciado na medida em que contradiz o caput do art. 142, ao falar em extinção do crédito, pois, segundo se proclama no citado artigo, o crédito só se constituiria pelo lançamento;

b) menção à natureza resolutória da homologação, porque, como está dito, pondo-se a homologação como condição, a natureza desta seria suspensiva;

c) a disposição de que a homologação pertence ao lançamento, porque, se o Código diz que o lançamento se opera com a homologação, antes desta não existe nenhum lançamento.

⁴⁴ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 174.

Finalmente, há que se examinar a afirmativa de que “não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, com o objetivo de extinguir total ou parcialmente o crédito” (§ 2º do art. 150 do CTN), mas que “serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido, e, cabendo, na imposição de penalidades ou graduação destas” (§ 3º do art. 150 do CTN).⁴⁵

Deve-se considerar atos praticados antes da homologação, por consistirem no pagamento de valores tributários que virão a influir na homologação, bem como a questão afeta a aplicação de penalidades e envolve o lançamento de ofício.

Outra questão importante a considerar é que a legislação tributária garante aos cidadãos a possibilidade de que, desde que considerados como tal, possam obter o ressarcimento de valores referentes a tributos recolhidos de forma indevida.

O direito à repetição de indébito encontra sua disciplina no texto constante no artigo 165 do Código Tributário Nacional, como um direito que assiste ao sujeito passivo da obrigação tributária a ter restituído na totalidade ou mesmo parcialmente o tributo que foi pago por ele.

Essa restituição ocorre independentemente da modalidade pela qual tenha sido efetivado o seu pagamento, em conformidade com as seguintes hipóteses:

a) sendo cobrado ou pago tributo não devido ou em valor que se mostre superior ao devido por força legal ou, ainda, pela natureza ou conjuntura do fato que o gerou;

b) falha no esclarecimento do sujeito passivo, em determinar a alíquota que se aplica, o valor devido ou elaborar/conferir documentos referentes a pagamentos;

c) ocorrendo reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 284.

Em qualquer dessas hipóteses, cabe a reclamação de repetição dos valores que tenham sido recolhidos indevidamente ou que tenham sido eventualmente pagos acima do valor que era devido, na vigência do prazo fixado pelo artigo 168 da mesma lei, ou seja, com o decurso do prazo de cinco anos, contados:

a) nas hipóteses previstas no artigo 165, I e II, da data em que se verifica a extinção do crédito tributário;

b) na hipótese do artigo 165, III, da época em que ocorrer a determinação decisiva por parte da autoridade administrativa ou em que ocorrer o trânsito em julgado de sentença que reforme, anule, revogue ou rescinda a decisão condenatória.

O prazo prescricional para o exercício desse direito, pelos termos contidos no artigo 165, I e II do Código Tributário Nacional, é cinco anos da data da extinção do crédito tributário.

Tratando-se de lançamento de créditos tributários por homologação, o cidadão teria a possibilidade de diligenciar no sentido de que esse valor lhe fosse restituído no prazo de cinco anos, a contar da data da homologação, expressa ou tácita, de acordo com o que determina o já citado artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

Para Buono, desse pressuposto decorre a “Tese dos Cinco mais Cinco”, ou seja, a partir do fato gerador, o Fisco conta com cinco anos para homologar, expressa ou tacitamente, o lançamento; mais cinco anos a contar dessa homologação para que o contribuinte possa vir a pedir a restituição, devido à consideração de que estivesse extinto o crédito tributário com a homologação, expressa ou tácita, do lançamento.⁴⁶

Pondera o autor que dispõe o artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005 que a interpretação do artigo 168, I, da Lei nº 5.172/66 - Código Tributário Nacional - dá conta de que se extinguem os créditos tributários que se sujeitam a lançamento por homologação quando é feito pagamento antecipado, conforme o artigo 150, § 1º da referida Lei.

⁴⁶ BUONO, Fernando. Op. cit.

Anota, ainda:

Autointitulado interpretativo, irrompeu com essa exegese doutrinária e jurisprudencial consolidadas, notadamente com o entendimento consagrado pelo Superior Tribunal de Justiça. E o art. 4º da mesma Lei, reportando-se ao art. 106, I, do Código Tributário Nacional, determinou a incidência retroativa da interpretação consignada no art. 3º, de forma a atingir eventos jurídicos consumados antes da sua vigência.

Essa nova realidade legal determina que se interprete sistematicamente conceitos importantes, salientando-se o conceito de norma interpretativa, de não retroatividade legal, da separação dos poderes, como fundamentadores da compreensão da sistemática referente à prescrição do direito de diligenciar pela repetição de indébito de tributo que sejam passíveis de lançamento por homologação.⁴⁷

Considerando-se que de acordo com o que se verifica na doutrina e na jurisprudência consolidadas nesse sentido, não haveria como se negar a importância da previsão constante no artigo 3º da Lei Complementar nº 118/2005, uma vez que por meio desta se contempla um entendimento que já vem sendo defendido por diversos autores.

Contudo, a previsão do artigo 4º, no sentido de que poderia haver pretensão de incidência retroativa da interpretação do artigo 3º, fere, especialmente, o princípio da irretroatividade das leis, apresentando-se nesse sentido como inconstitucional.

⁴⁷ BUONO, Fernando. Op. cit.

3 DENÚNCIA ESPONTÂNEA

3.1 Responsabilidade Tributária

De acordo com Alexandrino et al, a responsabilidade tributária é entendida como sendo “a expressa atribuição legal de obrigação de pagar tributo a pessoa que não possui relação direta com o fato gerador”.⁴⁸

Em interpretação mais específica, Machado aduz que a responsabilidade encontra-se atrelada ao juízo de inadimplência no cumprimento de uma obrigação, isto é, ao não pagamento, implicando no condicionamento do sujeito a uma penalização, podendo ser pessoal ou cominada a outrem.⁴⁹

Ainda, decompõe Machado⁵⁰ a responsabilidade em duas acepções, uma de abrangência mais dilatada e outra mais restrita:

a) em sentido amplo, a responsabilidade representa a subordinação do sujeito, seja ou não contribuinte, à prerrogativa da administração pública de ordenar a satisfação de obrigações tributárias, a que se submetem todos os sujeitos passivos de tal obrigação;

b) em sentido mais restrito, a responsabilidade segue os mesmos parâmetros, embora a sujeição decorra expressamente da determinação imposta pela lei de que terceiro que se vincule ao fato que gerou a obrigação se responsabilize pelo pagamento exigido pelo fisco.

A disposição acerca do tema é dada pelos artigos 128 a 138 do Código Tributário Nacional, embora o artigo 119 estabeleça que o sujeito ativo da obrigação tributária é “a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento” e o artigo 121 introduza a questão ao determinar que o sujeito passivo da obrigação principal “é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”, sendo este o contribuinte pessoalmente e de modo direto relacionado com o fato gerador ou o responsável não contribuinte, cuja obrigação seja definida por determinação legal.

⁴⁸ ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. Op. cit., p. 40.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 117.

⁵⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 119.

A temática da responsabilidade tributária é objeto de inúmeras controvérsias no âmbito do direito tributário, ancorada na previsão do Código Tributário Nacional, artigo 121, que estabelece diferenciação entre o contribuinte propriamente dito e o responsável, sendo ambos sujeitos passivos da obrigação tributária.

O responsável, de acordo com o ensinamento de Villela, surge do fato de que este substitui a figura do contribuinte, quer por transferência da obrigação, quer pela imposição legal de que terceiro assumira tal obrigação, ou seja, deriva de uma obrigação jurídica, legalmente estabelecida.⁵¹

Diferencia-se a responsabilidade por transferência e a responsabilidade por substituição pela constatação de que, na transferência, inexistente a figura do contribuinte, já que a norma legal transmite a obrigação jurídica para terceiro e, na substituição, a norma legal exime o contribuinte dessa obrigação. É, portanto, a legislação que indica quem será responsável pela satisfação da obrigação tributária, independentemente de eventuais disposições quanto à responsabilidade existentes em contrato, conforme dispõe o artigo 123 do Código Tributário Nacional.⁵²

Desse modo, observa-se que não cabe ao contribuinte a prerrogativa de formular determinações que o eximam das responsabilidades, apesar de poder realizar certas ações jurídicas ajustadas a encargos tributários menores – prática elisiva.

Observa Villela que a ideia fundamental da responsabilidade tributária decorre da responsabilização de terceiro, disposta no Código Tributário Nacional, artigos 134 e 135, in verbis:

Art. 134 - Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

⁵¹ VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária**. Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001, p. 127.

⁵² VILLELA, Gilberto Etchaluz. Op. cit., p. 128.

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Art. 135 - São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Da leitura dos artigos acima observa-se que o artigo 134 considera a conjectura de uma responsabilidade complementar, ou seja a responsabilidade principal do contribuinte e de terceiro que se torna responsável quando deste não possa ser exigido o pagamento.

O mesmo artigo é comentado por Villela⁵³ quanto às exigências para que outrem assuma a responsabilidade em lugar do contribuinte, destacando o autor que compõem-se estas das exigências:

- a) que os terceiros sejam pessoas ou sociedades;
- b) que a sociedade que tenha sido liquidada, independentemente da forma, não mais exista;
- c) que do contribuinte não se possa exigir que a obrigação tributária seja cumprida;
- d) que se verifique que o sócio tenha agido ou se omitido em relação ao fato que gerou a obrigação.

Ocorrendo estas hipóteses, o sócio não poderá ser responsabilizado, somente respondendo em relação a multa de mora, consoante a disposição do parágrafo único do artigo em tela.

⁵³ VILLELA, Gilberto Etchaluz. Op. cit., p. 130.

Quanto ao artigo 135, observa-se que contempla a existência de culpa por parte do sócio, tendo este agido excedendo seus poderes ou infringindo a legislação e, no caso, respondem solidariamente este e a pessoa jurídica tida como contribuinte e/ou somente o sócio, embora entenda Villela que não existe, na hipótese solidariedade solidária nem concorrente, de vez que o delito foi praticado pessoalmente pelo sócio.⁵⁴

Contudo, as disposições do artigo 137 do Código Tributário Nacional lançam luz a essa questão, quando determinam que responsabiliza-se pessoalmente o agente quanto:

a) ao ato ilícito (exceto se praticado no desempenho das funções regulares de administrador, mandatário ou funcionário, cumprindo determinação de superior);

b) aos atos ilícitos impetrados reconhecidamente com dolo específico;

c) aos atos ilícitos que derivem diretamente e apenas de dolo específico dos entes elencados no artigo anterior em relação àqueles pelos quais são responsáveis, de administradores, prepostos e funcionários em relação a mandantes, preponentes ou empregadores e de dirigentes, diretores ou indivíduos que representem a pessoa jurídica em relação à mesma.

A questão da responsabilidade por atos ilícitos deve equilibrar-se com a natureza desses atos, distinguindo-se as sanções *particulares* e as sanções *patrimoniais*, as quais são explicitadas por Machado:

As particulares correspondem as que atingem francamente o indivíduo, a pessoa natural, caracterizando-se por probabilidade de que venham a ser sofridas de maneira pessoal por qualquer indivíduo, seja qual for a sua profissão, sua classe social, seu patrimônio ou qualificação. Essas seriam as penas corporais, como aquelas privativas de liberdade, ou as de prestação de serviços comunitários, por exemplo.

As patrimoniais somente de forma indireta atingem o indivíduo particularmente considerado. Caracterizam-se por possuírem substância patrimonial, em função do qual apenas aqueles que possuam patrimônio serão capazes de fazer frente a elas.⁵⁵

⁵⁴ VILLELA, Gilberto Etchaluz. Op. cit., p. 130.

⁵⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 467.

Para dar causa às sanções particulares, a responsabilidade deve ser fundamentalmente baseada na consideração da culpa, razão pela qual apenas poderão ser cominadas a pessoas naturais, porque a culpa é atributo que somente cabe a estas.

3.1.1 A responsabilidade nos crimes tributários

Quando se trata de crimes contra a ordem tributária, a responsabilidade a ser considerada pode ser subjetiva, estando estreitamente relacionada ao fato de ter o indiciado efetivamente participado do crime ou objetiva, não cabendo averiguar as razões para o descumprimento da obrigação, mas a relação de causa e efeito referente ao não cumprimento desta.

Costa Júnior pondera que “a culpabilidade de pessoa jurídica deve ser enfrentada pelo Direito, pois evidencia tratar-se de encarar com segurança o crime organizado e, até mesmo, os crimes difusos ou coletivos”.⁵⁶

Manifesta ainda que o Direito Penal é regulado por constante procura por “suprimir a responsabilidade objetiva, renunciando inexoravelmente à consideração da responsabilidade coletiva e passando a adotar os pressupostos da particularização e da individualização das penas”.⁵⁷

Através dessa postura, acaba por eliminar totalmente a responsabilidade objetiva através da aferição da culpabilidade.

O princípio da culpabilidade preceitual tem ainda entraves relativamente ao Direito Tributário, especialmente quanto aos crimes tributários praticados por pessoas jurídicas, donde exsurge a dúvida sobre se é esse agente hábil para praticar ação considerada culpável, ou seria, pela sua natureza, incapaz de agir em algum sentido.

⁵⁶ COSTA JUNIOR, Paulo José da. Ilícitos tributários. **Repertório IOB de Jurisprudências**, fev/95, p. 95, p. 99.

⁵⁷ COSTA JUNIOR, Paulo José da. Op. cit., p. 99.

No âmbito do Direito Penal Tributário, impende considerar a obrigação em evidenciar qual foi o agente que perpetrou, com dolo ou culpa, a ação ilícita cuja consequência se evidencia, bem como definir qual foi a amplitude da lesão causada por esse agente.

Acerca dessas questões é a manifestação de Rotchmann de que, inicialmente, a Lei nº 8.137/90, que define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, “é insuficiente que o denunciante comprove a ocorrência de ‘supressão’ ou de ‘redução’ de tributo ou contribuição sindical, que representam as consequências do crime cometido”.⁵⁸

O que é exigível, segundo o autor, é que o denunciante demonstre de forma incontestável qual foi a pessoa que, agindo com dolo (diante da inexistência de crimes tributários culposos), ocasionou as consequências que foram verificadas. Isso, no caso de evidenciar “quem” e “quais os motivos” que levaram à prática do crime.⁵⁹

Em segundo lugar, ensina Rotchman, é imprescindível determinar se o bem tutelado pela legislação e que foi lesado “é a arrecadação dos tributos e contribuições ou, além disso, a ordem jurídica como um todo, determinando destarte a profundidade da lesão sofrida pelo bem, ou seja, ‘a qual’ valor agrava com maior intensidade”.⁶⁰

O que tem sido avaliado pela doutrina é que a responsabilidade, amplamente considerada, somente se verifica em presença de dolo ou culpa, sendo que a Lei nº 8.137/90 refere-se a tipos penais que caracterizam o dolo, uma vez que se verifica que o agente pretendeu causar a lesão, quer tenha sido essa realizada através de sua ação direta, quer através do fato de acolher para si o risco de causá-la.

⁵⁸ ROTCHMANN, Gerd. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1996, p. 111.

⁵⁹ ROTCHMANN, Gerd. Op. cit., p. 111.

⁶⁰ ROTCHMANN, Gerd. Op. cit., p. 111.

Destarte, observa-se que os crimes sobre os quais se debruça a tutela dessa lei são os crimes danosos, porquanto são aqueles que se concretizam através do dano que é causado ao fisco pelo fato de haverem sido suprimidos ou reduzidos, por ocasião do pagamento, os tributos que deveriam obrigatoriamente ser integralmente satisfeitos.

Numa tentativa de aproximação entre os crimes tributários, à luz da legislação comentada, bem como do Direito Penal, é importante evocar os ensinamentos de Rotchmann:

Relativamente ao artigo 1º da Lei nº 8.137/90, ressalta-se que os incisos I e II eram até então inexistentes na norma tributária penal, consubstanciando uma exterioridade da dita “falsidade ideológica”, estreitamente análogo ao que se encontra no Código Penal, art. 299, que trata de “omitir, em documento público ou particular, declaração que dele devia constar, ou nele inserir ou fazer inserir declaração falsa ou diversa da que devia ser escrita, com o fim de prejudicar direito, criar obrigação ou alterar a verdade sobre fato juridicamente relevante: **Pena** - reclusão, de 1 (um) a 5 (cinco) anos, e multa, se o documento é público, e reclusão de 1 (um) a 3 (três) anos, e multa, se o documento é particular.”

Igualmente o inciso III guarda analogia com os artigos 297 e 298 do Código Penal, tanto como crime de falsidade material de documento particular, no primeiro caso e, no segundo, como falsidade material de documento público, tratando-se de livro ou documento análogo.

Diante do inciso IV, ao ser previstos, além da falsidade ideológica, também a material e o emprego de documentação falsa, exige-se o dolo específico quanto à primeira e eventual quanto à segunda parte.

No inciso V, a analogia é feita com o artigo 171 do Código Penal - “obter, para si ou para outrem, vantagem ilícita, em prejuízo alheio, induzindo ou mantendo alguém em erro, mediante artifício, ardil, ou qualquer outro meio fraudulento: **Pena** - reclusão, de um a cinco anos, e multa -, acrescentando a esse rol a desobediência a determinação de autoridade.⁶¹

Também se observa que no artigo 2º, segundo o autor, “o inciso I corresponde diretamente ao inciso I do artigo anterior, contudo é crime de mera conduta e não de dano, como o tratado pelo artigo 1º⁶², assim como também o primeiro “é crime material e o outro formal”⁶³.

⁶¹ ROTCHMANN, Gerd. Op. cit., p. 112-113.

⁶² ROTCHMANN, Gerd. Op. cit., p. 113.

⁶³ ROTCHMANN, Gerd. Op. cit., p. 113.

Quanto às semelhanças entre as disposições do artigo 2º da Lei nº 8.137/90 e o Código Penal, acrescenta Júnior que o segundo inciso deste artigo evidencia o tratamento da apropriação indébita, delineada pelo artigo 178 do Código Penal.⁶⁴

Quanto ao terceiro, apresenta alguma similitude com os tipos de concussão e de corrupção passiva, previstos no Código Penal, artigo 316 e artigo 317. O quarto inciso evoca também a apropriação indébita. O quinto, finalmente, em tudo se assemelha ao tipo da falsidade ideológica do diploma penal.⁶⁵

Vê-se, portanto, que o legislador caminhou da simples apropriação indébita, crime material contra o patrimônio para tipo penal especial “sonegação fiscal”. A pena de condutas dessa natureza deixou de pertencer unicamente ao âmbito do Código Penal e passou a figurar também na área especial da sonegação fiscal, no particular.

Por isso, os crimes dessa natureza passaram a figurar também na ordem tributária em seu sentido amplo, e a exigir que fosse feita a consideração do elemento subjetivo, qual seja o dolo especial e direto, demonstrado pelo agente, de obter a supressão ou redução de contribuições que sabe devidas que, por sua vez, caracteriza a sua ação como sendo dirigida no sentido de concretizar a sonegação integral ou parcial.

Esse intento será plenamente alcançado através da consideração de que é integrante da tipologia desses crimes a especial finalidade de agir mediante a realização de alguma prática fraudulenta, no sentido de descumprir as obrigações fiscais acessórias com o objetivo único de suprimir ou reduzir tributo ou contribuição social.

Ainda, uma questão de suma importância que deve ser considerada é aquela que trata da extinção da punibilidade pelo pagamento dos tributos devidos, que também evoca a relação entre os pressupostos do Direito Penal e do Direito Tributário.

⁶⁴ COSTA JUNIOR, Paulo José da. Op. cit., p. 84.

⁶⁵ COSTA JUNIOR, Paulo José da. Op. cit., p. 84.

O tema da extinção da punibilidade tem suas origens no Direito Penal, sobre o que Tourinho Filho observa que, uma vez praticado o ilícito penal, a faculdade estatal para punir deixa de ser abstrato e se concretiza:

O jus puniendi, que estava em situação possível, concretiza-se.

Imediatamente passar a existir a probabilidade estatal para solicitar à Justiça o emprego da *sanctio juris* ao responsável. [...]

Muitos motivos, todavia, perpetraram o aparecimento de um desinteresse, uma desistência, uma derrelição do direito de punir do Estado, como bem diz Maggiore. Elimina-se a punibilidade, em virtude de determinadas reservas ou razões de conformidade ou ocasião.⁶⁶

Delmanto et al, por sua vez, aduzem que enquanto a lei penal não é violada, o direito que o Estado tem de punir os eventuais infratores da lei é, obviamente, abstrato. Acrescentam que “entretanto, quando ocorre violação da lei penal, pela prática de crime ou contravenção, aquele direito, até então abstrato, torna-se concreto e faz nascer a possibilidade de o Estado aplicar sanção ao infrator da lei penal”.⁶⁷

Essa possibilidade jurídica de impor pena ao violador da lei penal é chamada de punibilidade. Não representa, portanto, a punibilidade o requisito do crime, mas sim a sua consequência. Podem, porém, surgir fatos ou atos jurídicos outros que se mostrem capazes de impedir o direito de punir do Estado, isto é, que extingam a punibilidade.

Por isso, conforme os autores supracitados, “diz-se que as causas de extinção da punibilidade são aqueles fatos ou atos jurídicos que impedem o Estado de exercer seu direito de punir os infratores da lei penal”.⁶⁸

Essa matéria, embora estreitamente relativa ao Direito Penal, possui sérias implicações no Direito Tributário, uma vez que as causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o Estado na aplicação da punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza.

⁶⁶ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. São Paulo: Saraiva, 2003, p.54.

⁶⁷ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO JUNIOR, Roberto. **Código Penal Comentado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000, p. 143.

⁶⁸ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO JUNIOR, Roberto. Op. cit., p. 143.

Para Silva, o poder estatal de punir, conquanto deflúa da soberania do Estado, não é ilimitado, aí prever o Código Penal a extinção da punibilidade dos crimes, “em razão de causas consideradas pela lei hábeis para elidir o poder de punir, dito comumente, sem muito rigor terminológico, *ius puniendi*”.⁶⁹

Destarte, é importante compreender as causas gerais extintivas da punibilidade em decorrência de crime, as quais estão previstas no artigo 107 do Código Penal:

- I - pela morte do agente;
- II - pela anistia, graça ou indulto;
- III - pela retroatividade de lei que deixa de considerar o fato como sendo criminoso;
- IV - pela prescrição, decadência ou perempção;
- V - pela renúncia do direito de queixa ou pelo perdão aceito, nos crimes de ação privada;
- VI - pela retratação do agente, nos casos em que a lei a admite;
- VII - pelo casamento do agente com a vítima nos crimes contra os costumes, definidos nos Capítulos I, II e III do título VI da Parte Especial deste Código;
- VIII - pelo casamento da vítima com terceiro, nos crimes referidos no inciso anterior, se cometidos sem violência ou grave ameaça e desde que a ofendida não requeira o prosseguimento do inquérito policial ou da ação penal no prazo de sessenta dias a contar da celebração;
- IX - pelo perdão judicial, nos casos previstos em lei.

⁶⁹ SILVA, Juary. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 76.

Os incisos I, II, III, IV e IX do Código Penal são aplicáveis aos crimes tributários, embora nenhum deles resulte em reflexos imediatos no âmbito do Direito Tributário, ou seja, conforme a afirmação de Silva, “não geram consequências no crédito tributário. Da mesma forma, admite-se, além da enumeração do artigo 107 do Código Penal, causas especiais de extinção da punibilidade, extraídas de regras legais”.⁷⁰

Dentre elas destaca-se o artigo 14 da Lei nº 8.137/90, revogado posteriormente pelo artigo 98 da Lei nº 8.383/91 e novamente restaurado pelo artigo 34 da Lei nº 9.249/95, o qual determina a causa especial de extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo, que representa a forma pela qual se extingue o crédito tributário.

Igualmente, diante do Código Tributário Nacional, artigo 156, as hipóteses de extinção do crédito tributário são:

- a) a liquidação;
- b) o oferecimento de contrapartida;
- c) o ajuste;
- d) a remissão;
- e) a prescrição e a decadência;
- f) o convertimento da consignação em renda;
- g) a satisfação antecipada e a homologação do lançamento de acordo com o que dispõe o artigo 150, parágrafos 1º e 4º;
- h) a consignação em pagamento, de acordo com a disposição do artigo 167, parágrafo 2º;
- i) a determinação administrativa da qual não caiba reparo, assim entendida a definitiva no âmbito administrativo, e que não será passível de proposição anulatória;
- j) a sentença judicial transitada em julgado.

⁷⁰ SILVA, Juary. Op. cit., p. 77.

Essas causas de extinção do crédito tributário devem necessariamente estar previstas em algum dispositivo legal, o que pode ser verificado em relação ao inciso I – pelo pagamento, o que se encontra previsto expressamente no artigo 34 da Lei nº 9.249/95.

Acerca da prescrição e da decadência, é oportuno anotar que, na doutrina tradicional, a decadência ou caducidade é, de acordo com Harada⁷¹, o feito jurídico através do qual extingue-se algum direito em decorrência de não haver sido utilizado ou exercido, por um determinado espaço de tempo que tenha sido estipulado através da legislação.

Isso significa que a decadência é a materialização jurídica “do dito popular *dormientibus non succurrit ius*, ou seja, da certeza de que o direito não socorre àqueles que dormem”.⁷²

A prescrição, que parte do pressuposto da pré-existência de algum direito, significa a perda da faculdade de exigir o cumprimento dessa obrigação pelo decurso de prazo.⁷³

A decadência favorável ao contribuinte, como forma de extinção do crédito tributário, encontra regulação na forma disposta pelo Código Tributário Nacional, em seu artigo 173, bem como a prescrição encontra-se prevista no artigo 174⁷⁴. Em ambos os casos, o prazo é de cinco anos.

Nos lançamentos por homologação, a decadência, consoante disciplina o Código Tributário Nacional, artigo 150, § 4º, é o do momento em que ocorre o fato gerador; para os demais, é o dia em que se inicia o exercício posterior ao que seria possível efetuar o lançamento, como determina o artigo 173, inciso I, do mesmo diploma; as notificações de medidas de preparação dos lançamentos, anteriormente ao início do decurso da decadência, é o dia em que ocorreu a notificação, como quer o CTN, no artigo 173, parágrafo único.

⁷¹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 210.

⁷² HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 210.

⁷³ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 210.

⁷⁴ Para os tributos sujeitos à lançamentos por homologação, no artigo 150.

Essa delimitação se torna necessária para compreender que os prazos da decadência, exceto para o tributo que se sujeite a lançamento por homologação, tem início na data em que principia o exercício posterior ao que poderia ter sido efetuado o lançamento. Assim, caso haja notificação anterior de quaisquer medidas inicial necessária para o lançamento, os prazos decadenciais se antecipam para essa data e, se a mesma ocorre após o prazo ter se iniciado, não ocorre interrupção ou suspensão.

A predominância doutrinária é de que se considere que a interpretação necessária do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, deve ser realizada conjuntamente com a interpretação do seu artigo 150, § 4º e, do mesmo modo, que o início do instituto da decadência se dá, nos termos do primeiro artigo citado acima, não será o dia no qual o fato gerador teve ocorrência.

Também é de se ressaltar que o direito à constituição de crédito tributário decai em cinco anos, contados a partir do exercício que precede aquele no qual o direito estatal – direito potestativo – se extingue, não mais sendo possível à Fazenda Pública proceder à revisão e homologação do lançamento, como determinado no artigo 150, § 4º. Essa ideia, contudo, pode ser contestada, num exame mais detalhado de suas particularidades e do texto legal, como o presente estudo pretendeu fazer.

Outra questão importante é que o prazo de decadência é de cinco anos e não há possibilidade, averiguando-se o artigo 150, § 4º, que esse período seja diverso, para o lançamento por homologação. Essa consideração é importante, quando se considera que a norma que disciplina os tributos é complexa e o lançamento de ofício se torna difícil para o Fisco, assim como, sabendo-se que alguns tributos são socialmente importantes, devido à sua destinação e, portanto, não se pode estender indefinidamente esses prazos.

Ainda, observa-se que o prazo decadencial não pode ser suspenso, em que pesem algumas posições contrárias, embora o entendimento majoritário assim considere, assim como a interrupção também não ocorre, embora o inciso II do artigo 173 admita que seja possível interrompê-lo, quando reabre o prazo decadencial, a partir da anulação do crédito tributário. .

O efeito do tempo nas relações jurídicas, pelos danos que pode trazer às partes, bem como pela necessidade e imperiosidade de se dar maior agilidade à tutela jurisdicional, tem no instituto da decadência um aporte fundamental.

Esse aporte é verificado no sentido de que a decadência traz, para a relação jurídica e seus conflitos, um caráter mais estável e definitivo, promovendo normas que dão maior celeridade a essas demandas, evitando que se estendam indefinidamente.

Destarte, a prescrição trouxe para o Direito a consideração desses efeitos temporais sobre as demandas de um modo geral, e sobre os créditos tributários especificamente, bem como a necessidade de que o titular do direito atue efetivamente e em tempo hábil em sua defesa, combinando o lapso de tempo decorrido e a imobilidade do titular para determinar a incidência da lei sobre essas questões.

No Direito Tributário, além de se verificar a existência de algumas diferenças dos pressupostos que a decadência tem diante do Direito Civil, relativamente aos créditos tributários, estes se classificam de acordo com a estimação do lançamento que seja feito pela autoridade administrativa, ao verificar sua ocorrência, tornando-o, portanto, exigível.

Assim, é de se anotar que existem tributos que possuem lançamento realizado pela composição da exigência dos créditos tributários e outros, os quais não necessitam que se realizem quaisquer atos para que se proceda a essa composição.

O lançamento, portanto, pode ser feito por declaração, apresentando o sujeito passivo o fato gerador para que o Fisco faça o lançamento, quantifique e decida pela satisfação dos tributos; e de ofício, quando o Fisco verifica o fato gerador e determina o pagamento.

A primeira categoria são os tributos que se sujeitam à homologação, sendo o crédito exigível pelo decurso de tempo determinado em lei para que se cumpram as obrigações tributária e que, portanto, não dependem da ação da Fazenda Pública.

Desse modo, existem distinções na aplicação das normas legais referentes à decadência, de acordo com a variação dos regimes de lançamento, sendo que o lançamento por homologação, por tudo quanto foi visto no presente, apresenta modalidades especiais para que possa se constituir, vigir e extinguir.

Por essa razão, as demais espécies de lançamento seguem a norma decadencial do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, mas nos lançamentos por homologação, a norma válida é a do artigo 150, § 4º, do mesmo diploma, ou seja, a regra do prazo decadencial de cinco anos, contados partir da data em que ocorre o fato gerador, o que tornaria impossível que se realizassem atos homologatórios e atos de lançamento, conforme já largamente anotado no decorrer deste estudo.

Portanto, mesmo sendo predominante a ideia de que deva existir a combinação dos dois artigos acima citados quanto à decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a dinâmica do Direito Tributário, pelas razões expostas neste trabalho, não admitiriam a dilação dos prazos de decadência de tais tributos, especificamente.

Pelo disposto no artigo 173, o direito à constituição de crédito tributário, com a finalidade explícita de evitar a persistência indefinida da prerrogativa dessa constituição, é extinto em cinco anos, calculados:

I. a partir do primeiro dia do exercício posterior à data em que seria facultado o lançamento;

II. do dia a partir do qual se torne peremptória a deliberação que anule, na ocorrência de vício formal, o lançamento que tenha sido executado em data anterior;

Esse direito é considerado extinto de forma definitiva com o transcurso do tempo determinado pelo artigo em tela, a partir do dia no qual se iniciou a composição do crédito tributário através de notificação do sujeito passivo acerca das medidas preparatórias que se façam indispensáveis ao lançamento.

Destaca-se, enfim, que a notificação do lançamento tributário ao sujeito passivo é da essência desse procedimento. Destarte, somente é considerado concluído o lançamento quando da notificação do sujeito passivo, indispensável ao feito.

Pelo artigo 174, a ação destinada a cobrar o crédito tributário, também conforme já observado, estará prescrita decorridos cinco anos, computados a partir do dia em que definitivamente se constituiu, interrompendo-se:

- I. com a citação pessoal do devedor;
- II. com a ocorrência de protesto judicial;
- III. através de ação judicial que estabeleça mora do devedor;

IV. por meio de ato preciso, judicial ou extrajudicial, que implique em consideração, por parte do devedor, da dívida.

A prescrição poderá ser interrompida, nos termos da Lei nº 6.830/80, artigo 8º, § 2º, por despacho judicial que ordene a citação. Isso significa que o prazo que tenha decorrido e anulado, recomeçando seu curso a partir do referido despacho.

Desta forma, composto terminantemente um crédito tributário, inicia-se o transcurso prescricional. Ocorrendo, em prazo anterior a cinco anos, alguma das conjecturas que ocasionem a interrupção, o prazo transcorrido é desconsiderado, reiniciando-se o cômputo do prazo quinquenal.

Já a suspensão, definida como a “paralisação do curso pelo prazo em que persistir o motivo da paralisação”.⁷⁵ O tempo que já transcorreu continua a ser computado e, tão logo cesse o ensejo que motivou a suspensão, continua a ser computado. Essas causas que suspendem a prescrição são as causas suspensivas da vindicação do crédito tributário já absolutamente formado.

Chimenti et al ponderam que prevalece, nos Tribunais, “o acordo de que o prazo prescricional somente pode ser tido como iniciado no momento em que o crédito tributário se encontre categoricamente constituído”.⁷⁶

Por sua natureza tributária, igualmente a contribuição previdenciária é passível do prazo decadencial de cinco anos, exceto se a legislação complementar discipline esse entendimento de forma distinta.

⁷⁵ CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 147.

⁷⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. Op. cit., p. 148.

Relativamente à prescrição, observa-se que o erário dispõe de cinco anos, contados do dia em que se constitui decisivamente o crédito tributário, para a cobrança judicial do crédito tributário. De acordo com o Código Tributário Nacional, o prazo prescricional poderá ser descontinuado ou suspenso, sendo as causas da suspensão previstas no artigo 8º da Lei nº 6.830/80.

Inicia-se a prescrição no momento em que o crédito se encontre definitivamente constituído, conforme já ressaltado, destacando-se, como anotam Chimenti et al, decisão que acrescenta: “sendo lavrado o auto de infração esgota-se o lançamento tributário”.⁷⁷ Ainda, é de se anotar que a decadência somente tem cabimento no momento que antecede tal lavratura.

Quanto à suspensão da prescrição, nos crimes contra a ordem econômica, ressalta-se o acordo de leniência, criado pela Lei nº 10.149/2000, a qual alterou a Lei nº 8.884/94, que dispõe sobre a repressão às infrações contra a ordem econômica.

Trata-se de espécie de delação premiada, aplicável aos crimes previstos nos artigos 4º a 6º da Lei nº 8.137/90. Para Harada, significa que, “à colaboração do autor de infrações à ordem econômica, administrativas ou penais, corresponde um tratamento suave, brando, da autoridade administrativa ou judicial”.⁷⁸

Esse acordo consiste na colaboração efetiva do autor do crime econômico com as investigações e o processo administrativo, resultando na identificação dos demais coautores da infração e na obtenção de informações e documentos que comprovem a infração. Celebrado o acordo, fica suspenso o oferecimento da denúncia, bem como a prescrição da pretensão punitiva, até que o ajuste seja integralmente cumprido, após o que haverá a extinção da punibilidade.

A decadência, de acordo com o que é consenso doutrinário, não pode ser interrompida ou suspensa, mas a prescrição é passível tanto de interrupção quanto de suspensão. Pela primeira, sucumbe a demanda que busca garantir o direito e, pela segunda, sucumbe o direito e, e por conseguinte, as demandas que intentam assegurá-lo, atingindo-se o crédito tributário, o qual é extinto.

⁷⁷ CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. Op. cit., p. 151.

⁷⁸ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 232.

Uma vez iniciada a ação, no tempo determinado, a procrastinação da citação, mesmo com justificadas razões, não poderá relevar o amparo à alegação de prescrição ou decadência.

Anota Silva a respeito do artigo 34 da Lei nº 9.249/95:

O dispositivo [...] da Lei nº 9.249/95 foi objeto de acerbas críticas dos meios fazendários e dos representantes judiciais da União, que porfiam no caráter absoluto da sanção criminal, a teor do que dispunha a Lei nº 8.383/91. É bem de ver, todavia, que essas críticas mostram-se desprovidas de fundamento. As normas tutelares dos tributos, de ordem criminal ou não, objetivam reforçar o crédito fiscal, mediante a cominação de penalidades.⁷⁹

Logo, se o crédito fiscal é satisfeito, não existiria motivo para insistir na incriminação, contra todas as considerações de política criminal e o entendimento hoje prevalente sobre os fins da pena criminal. Ao reverso, se o contribuinte sabe que, mesmo solvendo o débito, continuará sob ameaça de pena privativa da liberdade, não terá qualquer interesse em efetuar o pagamento.

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem sido objeto de sérias divergências no campo doutrinário e, mesmo, em algumas peças jurisprudenciais.

De um lado se encontram os que pretendem um direito penal desprovido de utilitarismo, sustentando que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento de tributos implica em favorecer aos mais abastados, os quais poderão livrar-se da sanção pagando o tributo cobrado.

Por outro lado, tem-se aqueles que sustentam que a criminalização do ilícito tributário é, na verdade, desprovida de conteúdo ético, prestando-se mesmo como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo e que, por isto, deve ser premiado o que paga porque permite que seja alcançado o objetivo afinal buscado com a cominação da sanção penal.

⁷⁹ SILVA, Juary. Op. cit., p. 81.

De acordo com Machado, “talvez por causa dessa controvérsia a lei tem sofrido constantes alterações”. Na atualidade, o pagamento extingue a punibilidade desde que efetuado antes do recebimento da denúncia. Em se tratando de contribuição de seguridade social o pagamento só extingue a punibilidade se feito antes do início da ação fiscal.⁸⁰

No âmbito das penalidades administrativas a questão se resolve nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional. De acordo com a regra, se o pagamento é feito com a denúncia espontânea da infração, nenhuma penalidade pode ser aplicada.

Se, todavia, é feito em face de exigência formalizada em ação fiscal, o pagamento do crédito tributário feito no prazo estabelecido para a impugnação do auto de infração, ou no prazo para o recurso administrativo, implica redução do valor da multa, que geralmente vem estabelecido na lei específica de cada tributo.

Da mesma forma, observa-se a necessidade de ponderar sobre a argumentação de Harada de que, ao extinguir-se a punibilidade pelo pagamento das contribuições, ocorre o cumprimento da obrigação tributária, “atingindo-se o objetivo abrigado pela regra penal, assim como se cumpre a função intimidatória peculiar à cláusula legal.”⁸¹

Ainda, representaria uma perversidade, por um lado, eliminar a punibilidade relativamente àquele que demora meia década para completar a liquidação das parcelas finais, e por outro, contribuir para a continuidade da ação penal àqueles que se propõem a amortizar inteiramente, e em uma única ocasião, a dívida tributária, assim que seja recebida a denúncia.

3.1.1 Distinção entre decadência e prescrição no Direito Tributário

⁸⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Questão Prejudicial nos Crimes Contra a Ordem Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 9, abr/1996, p. 49-51.

⁸¹ HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007, p. 627.

Um dos pontos mais conflituosos, quanto à prescrição e à decadência, é a distinção entre os institutos, embora essa complexidade deva ser realizada, diante das analogias existentes entre ambos, para que se tenha uma ideia o mais próxima possível da essencialidade de cada um deles.

Assim, inicialmente é de se destacar que tanto a prescrição como a decadência tem como ponto de partida o fato do sujeito passivo de um direito manter-se inerte diante de seu exercício, sendo também consequências prejudiciais do lapso temporal em uma relação jurídica, sobre o direito.

Consoante já anotado, também Rodrigues observa que a prescrição poderá sofrer interrupção, como também poderá não incidir contrariamente a certos indivíduos, de acordo como que determine a lei. Já a decadência tem prazos que decorrem de forma inexorável, contra quaisquer indivíduos, e não poderá ser suspensa ou interrompida.⁸²

De acordo com Viana, ainda, o fundamento da decadência reside em que o sujeito que detém a titularidade de um direito não exerce sua prerrogativa de agir, no período que a lei lhe faculta. Em se tratando de prescrição, o período para que ocorra esse exercício não se encontra determinado na lei, embora o sujeito, mantendo-se inativo diante de um direito que tenha sido objeto de violação, seja alcançado pela prescrição.⁸³

Ainda, observa Diniz⁸⁴ que para Câmara Leal, a prescrição e a decadência poderão ter suas diferenças delimitadas pelas suas consequências:

1) o efeito da decadência é a extinção do direito, enquanto na prescrição, a ação é extinta;

2) não é passível de suspensão ou de interrupção a decadência, exceto quando é exercido o direito sobre o qual poderá vir a incidir, enquanto a prescrição é passível de suspensão ou interrupção pelos motivos determinados na legislação;

⁸² RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 157.

⁸³ VIANA, Marco Aurélio da Silva. **Curso de Direito Civil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003, p. 279.

⁸⁴ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 221-227.

3) no caso da decadência, não prevalecem as exonerações que a legislação mencionar para certos indivíduos, sendo de amplo alcance, enquanto a prescrição exonera indivíduos para os quais a legislação poderá proporcionar a isenção;

4) não é possível a renúncia de nenhuma parte em caso de decadência, consumada ou não, que resulta de termo atribuído por força legal, enquanto a prescrição é passível de renúncia pela parte, após sua consumação;

5) o magistrado poderá conhecer de ofício a decadência que decorra de lapso temporal previsto em lei, tendo ou não as partes se manifestado, enquanto não poderá o magistrado decretar *ex-officio* a decadência de processos de cunho patrimonial;

6) a prescrição representa o aniquilamento de uma ação em virtude de permanecer inerte por largo tempo o titular do direito, consoante determinar a legislação, enquanto a decadência tem o condão de extinguir o direito que não foi exercido pelo tempo facultado para tal.

Destarte, a prescrição extingue a ação que se destina a proteger direitos materiais e a decadência vem a extinguir o direito propriamente dito;

7) para que ocorra prescrição, deverá existir direito o qual não será passível de exercício por força da intervenção impeditiva de terceiros, enquanto para que se verifique a decadência, deverá haver um direito que seja potencialmente existente;

8) a ação que prescreve provém de um direito material, sendo dele decorrente, enquanto que a ação que é objeto de decadência tem suas origens no mesmo momento em que surge o direito, ou seja, tem sua origem concomitante a ele;

9) a prescrição objetiva extinguir a ação, somente podendo ocorrer na existência dessa ação, ocasionada pela transgressão de direito, ou seja, que o sujeito seja titular de um direito e que este tenha sido violado, necessitando-se da ação para resolver a questão. Inicia-se p prazo da prescrição, portanto, no momento em que o direito é violado;

10) não existe paridade entre o fato de exercer a ação e o fato de exercer o direito, na prescrição, de vez que a primeira não é a forma disponível ao sujeito para o exercício do direito, enquanto na decadência essa justaposição pode ser verificada, uma vez que, para que o sujeito venha a exercer o direito, é necessária a ação.

Chiovenda considera que a distinção entre os institutos deverá ser feita com embasamento na natureza das ações judiciais, ou seja, nas ações constitutivas positivas ou negativas, os prazos serão decadenciais e na ação condenatória, serão prescricionais.⁸⁵

Essa assertiva corrobora a afirmativa anteriormente feita, de que a prescrição atinge as ações que protegem direitos que poderão ser violados, enquanto a prescrição atinge as formas de exercer direitos que não poderão ser violados.

De acordo com Leal, embora não seja fácil o estabelecimento de conceituações precisas sobre a decadência e a diferenciação desta e da prescrição, existem contornos que podem estabelecê-la, dentre as quais destaca que a decadência traz, em si, a ideia de exaurimento do direito que não foi exercido pelo prazo legal, enquanto a prescrição faz com se extinga a ação protetora do direito e a possibilidade de que esse seja defendido, por se manter inativo o titular por um período determinado de tempo.⁸⁶

Contudo, a observação de que algumas circunstâncias, como os prazos para proposição de mandado de segurança (cento e vinte dias), ou de ação de repetição de indébito tributário (cinco anos), referida no artigo 168 do Código Tributário Nacional, não encontrariam solução, porquanto esses prazos se referem a prejuízos relativos aos direitos de ação, que muitos autores não consideram prazos decadenciais.⁸⁷

⁸⁵ CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Tradução de J. Guimarães Menegale. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000, p. 478.

⁸⁶ LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 132..

⁸⁷ HABLE, José. Decadência e prescrição no Direito Tributário e no Direito Civil . **Jus Navigandi**. Teresina, a. 13, n. 1998, 20 de dezembro de 2008. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12105>>. Acesso em 20 de abril de 2010.

Desta forma, quando se observa o caráter dos direitos postestativos, sobre os quais se aplica a decadência, e os que se referem à prescrição, ou seja, vinculados a prestações ou pretensões, compreende-se a diferenciação entre os institutos.

Já Carvalho, apud Melo, pondera que, nos lançamentos tributários, por exemplo, o direito e o dever estatal de realizar o lançamento, não poderá ser tido como potestativo, de tal forma que, no Direito Tributário, essa classificação deve ser observada com cuidado.⁸⁸

Sobre o termo de início do prazo decadencial, tem-se que este tem início quando do nascimento do direito, enquanto a prescrição se inicia no momento da violação deste, da ameaça ou desrespeito a ele – prejuízo -, correspondendo ao nascimento do direito a propor ação.

Essa regra, contudo, não permanece válida quando se analisa o Direito Tributário, por suas peculiaridades, que serão posteriormente descrita no presente estudo.

Relativamente ao lapso de tempo, de acordo com o artigo 207 do Código Civil, as regras impeditivas, suspensivas ou interruptivas que cabem à prescrição são inaplicáveis à decadência, a menos que haja legislação que determine o contrário.

Disso advém outra diferenciação, que se encontra não apenas no próprio Código Civil, no artigo posterior e outros, combinados, que tratam dos sujeitos contra quem não correm os prazos decadenciais e dos negócios jurídicos anulados por simulação. Também se verifica, no Código de Defesa do Consumidor, artigo 26, § 2º, que o prazo da decadência é interrompido pela reclamação e o início do inquérito civil.

Finalmente, quanto ao seu conceito, observa-se que a prescrição é o instrumento que extingue direitos subjetivos em razão do sujeito titular ter-se mantido inerte por um período temporal, atingindo a vontade e a alegação, segundo os critérios determinados pela norma legal.

⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Extinção da obrigação tributária, nos casos de lançamento por homologação. In: MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba - Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997, p.219.

A decadência, por seu turno, é o instituto que extingue o direito que não seja exercido por um período temporal, especialmente extinguindo ações de natureza constitutiva, enquanto a prescrição extingue ações de natureza condenatória.

Ainda, observa-se que tem a decadência a finalidade precípua de suprimir um direito, sendo seu significado, de acordo com Cunha, formado por *cado* – cair – e *entia* – ato ou circunstância -, ou seja, é o ato de cair, a circunstância do que se encontra caído. Com a extinção por decadência, conseqüentemente, a ação correspondente também é extinta.⁸⁹

Observa o autor que os sujeitos ativos das obrigações tributárias podem, virtualmente, demandar que estas sejam cumpridas, mas se isso corresponder à necessidade de que esse sujeito aja nesse sentido, sua inação mantém em estado de latência esse direito. Como a lei determina um período de tempo para que se manifeste a vontade desse sujeito quanto aos seus direitos, em não ocorrendo essa manifestação, a decadência incide sobre o direito, eliminando-o e, portanto, tornando-o nulo.⁹⁰

Do mesmo modo que no Direito Civil, também no Tributário se verifica a existência de controvérsias sobre a distinção entre decadência e prescrição, evidenciando-se unicamente a certeza de que, nessa área do Direito, as ações e os direitos têm origens diversas quanto ao tempo, tornando-se menos complexa a diferenciação entre os institutos pela observação das conseqüências e das características que lhes são próprias.

Amorim Filho observa que unicamente aos direitos potestativos se pode fixar prazo decadencial efetivo (exceto de preclusão). Destarte, unicamente os processos constitutivos são atrelados a esse instituto, cujos prazos especiais para ser exercido é fixado pela norma legal.⁹¹

⁸⁹ CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. A posição do STJ quanto à decadência relativa aos tributos lançados por homologação e sua inaplicabilidade à restituição e compensação tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, a. 2, n. 30, p.100-105.

⁹⁰ CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. Op. Cit.

⁹¹ AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista dos Tribunais**, a. 2, vol. 300, out./1961, p. 30-37.

Para o autor, os direitos potestativos são de exercício e atuação por meio de meras declarações de vontade dos titulares, não necessitando de intervenção judicial, além do que, em qualquer caso, não dependem da vontade do sujeito passivo.⁹²

A decadência tributária tem por objeto as obrigações tributárias, se figurar como sujeito ativo o poder a que se atribui o direito de cobrar tributos e, sendo esse o contribuinte, seu objeto passa a ser o direito a ter restituído o indébito, ou seja, esse direito se encontra subordinado à decadência, embora também haja manifestações na doutrina que o considerem subordinado a prazo prescricional.⁹³

No entendimento de Carvalho, a decadência é ocorrência legal pela qual o direito perece, por não ter sido exercido na decorrência de um período temporal. Isso ocorre porque, para que uma relação jurídica não se estenda por tempo indefinido, o sistema legal determina um prazo para que o titular do direito subjetivo tome as providências necessárias para que seja preservado. Mantendo-se inerte, escoando-se o prazo, o direito deixa de existir pela decretação de sua revogação através da decadência.⁹⁴

Pondera o autor que é possível que o prazo da decadência possa ser interrompido, sobre o que manifesta que lançamentos que sofram anulação em virtude de vícios formais são atos que existiram, até mesmo pelo fato de terem sido anulados. Assim, as decisões que os declararam nulos interromperam o prazo de sua decorrência, havendo o início de um novo prazo, nos termos legais, a partir dessas decisões.⁹⁵

⁹² AMORIM FILHO, Agnelo. Op. Cit.

⁹³ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 127.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. Cit., p. 147.

⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Op. Cit., p. 147.

Não há como se interpretar a decadência, consoante observado, no Direito Tributário, comparativamente ao Direito Civil, de acordo com Fanucchi. Para ele, há pelo menos duas diferenças importantes, quais sejam a data de início, que no Direito Civil é a do surgimento do direito e, no Tributário, é diversa do momento em que surge o direito, exceto nos lançamentos por homologação. Também anota, quanto aos prazos decadenciais, que esses não podem ser suspensos ou interrompidos, no Direito Civil e, no Tributário, existem as causas do Código Tributário Nacional, artigo 173, II.⁹⁶

Contudo, também se observa que o instituto da decadência, em quaisquer âmbitos do Direito, extingue direitos subjetivos e, especialmente no Direito Tributário, extingue a possibilidade de exigir prestações tributárias e, conseqüentemente, os débitos dos sujeitos passivos, desfazendo os liames representados pela obrigação.

Inicialmente, é de se anotar que o Código Tributário Nacional é categórico ao dispor, em seu artigo 97, que somente à lei cabe o estabelecimento e a instituição de tributos, extingui-los, majorá-los, reduzi-los, definir fatos geradores de obrigações tributárias principais fixar índices de tributação e bases de cálculo, estabelecer penalização para ação ou omissão que firam seus dispositivos e outras, definidas pela mesma lei.

Do mesmo modo, cabe a ela estabelecer as hipóteses pelas quais se exclua, suspenda e extinga o crédito tributário ou se dispense ou reduza as penalidades.

Diante do que preceitua o Código Tributário Nacional, prescrição e decadência não são sinônimos, embora suas conseqüências sejam idênticas, qual seja a extinção do crédito tributário, consoante disposto no inciso V do artigo 156, bem como a obrigação tributária, nos termos do parágrafo 1º do artigo 13.

Assim, relativamente aos efeitos dos dois institutos, na prática, ocorre referência apenas à prescrição, visto que determina que cabe ao magistrado a declaração de ofício de que a obrigação tributária se encontra prescrita e a verificação de que o ato administrativo que recusa-se a fornecer certidão negativa após essa prescrição é ilegal.

⁹⁶ FANUCCHI, Fábio. Op. Cit., p. 127.

Como já assinalado, o artigo 173 do Código Tributário Nacional se refere ao prazo da decadência quanto à possibilidade administrativa de constituição dos créditos tributários através do lançamento (de ofício e/ou declaração), aduzindo que o marco inicial se encontra na dependência da modalidade de lançamento.

Desta forma, observa-se que a decadência extingue, de acordo com este diploma legal:

1) a prerrogativa que tem o Fisco em tornar formais as obrigações tributárias através da constituição dos créditos tributários, isto é, extingue o direito ao lançamento dos créditos tributários, pela norma do artigo 173;

2) a prerrogativa do Fisco em realizar a homologação expressa dos lançamentos que tenham sido feitos pelo sujeito passivo, de acordo com o artigo 150;

3) a prerrogativa do próprio sujeito em diligenciar que lhe sejam restituídos valores pagos de forma indevida, valendo-se da repetição de indébito, consoante o artigo 168.

Anota também Baleeiro que igualmente o prazo tem início na data em que, definitivamente, seja anulado o lançamento em virtude de existir vício formal, ou seja, não sendo este realizado pela autoridade a quem compete fazê-lo ou, ainda, sem obedecer às formalidades que tornem efetivos os seus efeitos, nos termos legais.⁹⁷

Baleeiro também considera que o prazo tratado pelo artigo 168 do Código Tributário Nacional é decadencial, não passível de interrupção, sendo que o contribuinte deve demandar que seja restituído o que lhe é de direito no prazo de cinco anos, a partir do momento em que o crédito se extingue, nas hipóteses do artigo 165, I e II.⁹⁸

Assim, o pagamento de tributo que não era devido deve ser objeto de requerimento de devolução no prazo de cinco anos, findos os quais ocorre a decadência do direito. Nesse caso, se o contribuinte permanece inerte, portanto, ocorre a decadência, que extingue o direito à restituição.

⁹⁷ BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit., p. 910.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. Cit., p. 984.

A consideração de Baleeiro estriba-se na constatação de que se trata do momento em que nasce o direito à arguição, isto é, a data em que foi feito o pagamento de tributo não devido ou em valor superior, conforme definição do artigo 165, I, inclusive nos lançamentos por homologação.

Do mesmo modo, é de se observar que o artigo 173 atribui à decadência a finalidade de vedar à Fazenda Pública, quando esta permanecer inerte por determinado prazo, o exercício da prerrogativa de realizar de ofício o lançamento do crédito tributário.

Ainda, anota Hable que, embora o Código Tributário Nacional se apresente contraditório quanto a definir se a natureza do lançamento tributário é constitutiva ou é declaratória, bem como se este pode ser conceituado como sendo de natureza procedimental ou representa um ato, seu artigo 142 dispõe que constitui-se o crédito tributário pelo lançamento – ato de alçada administrativa privativamente, que decorre da realização de uma série de procedimentos administrativos.⁹⁹

Assim, é de se concluir que essa natureza é constitutiva, uma vez que se cunha um novo estado de coisas, se originam novas consequências legais, se instaura uma vinculação de natureza jurídica que anteriormente não existia, entre os sujeitos ativos e passivos da relação, a partir do lançamento tributário. Mesmo sendo preexistente o crédito tributário, somente poderá ser exigido a partir do momento em que se defina a obrigação, através do lançamento tributário.¹⁰⁰

Também através do artigo 173, inciso I, se verifica o prazo de cinco anos para que o Fisco constitua o crédito tributário, a partir da data inicial do exercício posterior ao aprazado para que se efetue o lançamento. Tal norma é pertinente aos lançamentos de ofício e por declaração, respectivamente tratados nos artigos 149 e 147 do diploma legal.¹⁰¹

⁹⁹ HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Lúmen Juris, 2007, p. 27.

¹⁰⁰ HABLE, José. Op. Cit., p. 27.

¹⁰¹ AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 405.

Isso tem como decorrência o fato de que a inércia do Fisco em realizar o lançamento em um exercício, seguindo-se a interpretação possível do artigo 173, I, será suprida pelo lançamento de ofício no quinquênio posterior àquele no qual se originou a obrigação tributária.

Daí decorre a teoria dos “cinco mais cinco”, proveniente do Superior Tribunal de Justiça e já abordada, pela qual, após o prazo do inciso I do referido artigo, manifestando-se a inércia da Fazenda Pública, não seria possível a ocorrência de homologação tácita (artigo 150, § 4º), sendo necessário que se reiniciasse o cômputo de outros cinco anos para a constituição de crédito tributário através do lançamento de ofício, nos termos do artigo 173, I. Disso poderia decorrer um lapso temporal duplicado de constituição do crédito através do seguimento dessa tese.¹⁰²

Desta forma, compreende-se o exercício se configura como sendo o período no qual nasce a prerrogativa e o encargo que cabe à Fazenda Pública de proceder ao lançamento. Tal exercício não será, nesses termos, o correspondente aos períodos posteriores ou após a ocorrência da extinção dessa prerrogativa e desse encargo.

Assim sendo, o melhor entendimento é que o prazo quinquenal da decadência se baseia naquele em que nasce a prerrogativa de que o Fisco proceda ao lançamento, e não após o término da mesma.

Ainda, quanto ao artigo 174, os créditos tributários devem ser cobrados no prazo de cinco anos, a partir do momento em que definitivamente se constituem. Disso se depreende que essa cobrança somente caberá quando essa constituição seja definitiva, isto é, somente depois que se encontrarem esgotados os procedimentos administrativos tributários.

¹⁰² Recurso Especial nº 58.918-5-RJ, de 24 de maio de 1995. Relator: Ministro Humberto Gomes de Barros. TRIBUTÁRIO – CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA – CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO – DECADÊNCIA – PRAZO (CTN ART. 173).

Hable observa que a constituição definitiva do crédito tributário traz como consequência o princípio do prazo da prescrição, desde que haja transgressão dos direitos que devem ser reformados, o que é condição fundamental para tanto, de vez que, anteriormente a essa transgressão, não há interesse do Fisco na proposição dessa exigência.¹⁰³

O prazo de cinco anos também é objeto do artigo 150, § 4º, como já citado, do momento em que ocorre o fato que gera o tributo que seja, pelo sujeito passivo, informado à Fazenda Pública, para que se extinga a prerrogativa da autoridade proceder ao lançamento, o qual é considerado homologado pela realização de pagamento antecipado.

Machado aduz que, com a ocorrência antecipada do pagamento, o crédito tributário não se extingue, de vez que este é considerado como sendo inexistente. A satisfação antecipada do tributo, por parte do sujeito passivo, tem o condão de extinguir o crédito tributário, desde que este pagamento seja posteriormente homologado:

A inércia do Fisco no cumprimento da homologação, pela disposição do artigo 150 do Código Tributário Nacional, tem como decorrência, após o período de cinco anos, a homologação do lançamento efetuado pelo obrigado e, conseqüentemente, a partir daí, o crédito se extingue de forma definitiva.

Se tacitamente homologada a apuração, como resultado da inércia do Fisco, somente dá a segurança de que foi corretamente realizado o pagamento e que este, tendo sido certificado, poderá ter como decorrência a extinção do débito tributário.

Se expressamente homologada, torna-se líquido, certo e exigível o crédito, podendo o Fisco inscrevê-lo como débito ativo e efetuar a cobrança. Seus efeitos, para os credores, são positivos, porquanto traz ao Fisco novos subsídios relativamente a essa relação jurídica.

Destarte, é inadmissível que esses subsídios sejam uma decorrência do fato de ter-se mantido inerte a Fazenda Pública, já que a decadência e a conseqüente extinção de seu direito de constituição do crédito através do lançamento resulta da inércia e não o contrário.¹⁰⁴

¹⁰³ HABLE, José. Op. Cit., p. 29.

¹⁰⁴ MACHADO, Hugo de Brito..A Decadência e os Tributos Sujeitos a lançamento por homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, a. 6, n. 59, p. 48/49, out./2005.

Tanto uma como outra modalidade de homologação, portanto, de acordo com o § 4º do artigo 150, resultam da omissão da Fazenda Pública, não se admitindo que isso possa ter como consequência a constituição do crédito tributário, pois são ambas causadoras de prejuízos e não motivos de fortalecimento de suas prerrogativas.

A decadência, nesse sentido, se verifica favorável ao sujeito passivo, nos casos de tributos que se vinculem ao lançamento por homologação, sendo que para aqueles tributos em que tenha ocorrido antecipação do pagamento se encaixam na regra decadencial do artigo 173, I.¹⁰⁵

Na doutrina e na jurisprudência, observa-se que a norma decadencial contida no artigo 173, I, prepondera sobre a do artigo 150, § 4º. A regra fundamental para a decadência, de acordo com o Código Tributário Nacional, para que ocorra o lançamento, é quinzenal, a partir do início do exercício posterior ao que seria possível efetuar-lo.

O STJ, em outro julgado¹⁰⁶, reitera a especificidade do artigo 150 e do parágrafo em comento, unicamente aos tributos vinculados a lançamento por homologação, atribuindo-lhes o mesmo prazo de decadência para que sejam lançadas diferenças que eventualmente se verifiquem, a partir da ocorrência do fato que gerou a obrigação.

Para Baleeiro, também, a inoccorrência do pagamento de tributo que seja passível de lançamento por homologação, bem como o fato do contribuinte agir de maneira dolosa, praticar fraude ou simulação, acarretam o lançamento ou a revisão de ofício, cuja previsão se encontra determinada no artigo 149 do Código Tributário Nacional.¹⁰⁷

¹⁰⁵ Recurso Especial nº 101407/SP - STJ, de 07 de abril de 2000. Relator: Ministro Ary Pargendler: TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

¹⁰⁶ EDivResp nº 279.473/SP – STJ, de 11 de outubro de 2004. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. TERMO INICIAL. FATO GERADOR.

¹⁰⁷ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 785.

Isso tornaria sem aplicabilidade a norma do artigo 150, § 4º, que se dirige à homologação do pagamento feito de forma tácita. O lançamento de ofício segue os prazos do artigo 173, na inocorrência de dolo, fraude ou simulação, conforme preceituado no texto legal.¹⁰⁸

De qualquer forma, é de se concluir que o artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ao contemplar o lançamento por homologação pelo decurso do prazo de cinco anos sem que a Fazenda Pública se manifeste, apregoa a extinção do crédito tributário, o que é reafirmado por Baleeiro.¹⁰⁹

Destarte, o lançamento por homologação tem como consequência tanto o fato de homologar como extinguir o crédito tributário, de vez que certifica e confirma a informação e o recolhimento prestados pelo contribuinte, do que decorre a extinção.

3.2 Denúncia espontânea nos lançamentos por homologação

De um modo geral, a denúncia espontânea do cometimento de infrações ao que determinam as normas tributárias, consoante se observa pela sua alusão à responsabilidade do contribuinte ou de terceiro, refere-se à inadimplência quanto à obrigação tributária, consoante a regra do artigo 138 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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.

¹⁰⁸ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 972.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 785.

Ainda, consoante afirma Baleeiro, o contribuinte, o responsável e aquele que os represente vê-se liberado através desse instituto, de acordo com a situação presente, de pagar tributo e juros de mora, obrigando-se a garantir à autoridade administrativa o depósito dos valores declarados, os quais serão apurados pelo Fisco.¹¹⁰

Nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que trata da denúncia espontânea, é de se verificar que a mesma exclui a responsabilidade do contribuinte ou do responsável que comete o ato ilícito, desde que aquele que a realiza comunique ao órgão fazendário o seu cometimento e comprove efetivamente que os débitos foram satisfeitos ou que foi depositado o valor arbitrado, caso necessário.

Admite-se a denúncia espontânea, segundo o ensinamento de Harada¹¹¹, diante das seguintes conjecturas: denúncia tempestiva, especificidade do procedimento e o pagamento do débito ou depósito do valor arbitrado.

Quanto à primeira questão, observa-se que o efeito benéfico da denúncia espontânea, ou seja, a isenção de responsabilização pelo ato ilícito praticado e também das multas a ele pertinentes, depende de que sejam satisfeitas todas as suas hipóteses, embora deva, preponderantemente, ser exercido esse direito no tempo oportuno.

Observa, nesse sentido, o artigo em comento, que a denúncia somente é espontânea quando for apresentada anteriormente à instauração de medidas administrativas ou fiscalizatórias com relação ao ato infracional.

Assim, tendo-se iniciado o procedimento administrativo, não será mais considerada espontânea, como adverte Faria, apud Freitas:

Declarar o cometimento de infração tributária é ação que deve revestir-se do caráter de liberdade, sem a influência de pressões de qualquer ordem. Dessa forma, quando se formule a declaração depois que se inicie o procedimento administrativo ou fiscalizatório em virtude da infração cometida, não exercerá os efeitos que lhe atribui o artigo 138 e o sujeito passivo será compelido a enfrentar a penalização que lhe cabe, por força de lei.¹¹²

¹¹⁰ BALEEIRO, Aliomar. Op. cit., p. 765.

¹¹¹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 629.

¹¹² FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Comentários aos artigos 113 a 138. In FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999, p. 544.

Acerca da especificidade, observa-se que assiste ao contribuinte o direito de não ser impedido de apresentar denúncia espontânea quando inexistir registro documental do cometimento de infrações ou comprovação de que tenham sido tomadas medidas fiscalizatórias específicas quanto à infração declarada.

É esse o entendimento de Harada, que pondera que, diante do teor do parágrafo único do artigo 138, se deixa de ser espontânea a denúncia após iniciado procedimento administrativo referente à infração cometida, do mesmo modo qualquer procedimento que não guarde relação a esta poderá ser evocado para obstar que esta seja excluída.¹¹³

De igual modo, Tavares também considera que o direito à denúncia espontânea não é frustrado pela existência de fiscalizações, notificações, intimações, comunicações que não sejam específicas à infração declarada, visto que esta especificidade é a condição essencial para que o direito do sujeito passivo possa ser negado.¹¹⁴

O pagamento dos impostos devidos ou o depósito dos valores envolve, de acordo com a ponderação de Martins¹¹⁵, problemas pontuais, representados:

- a) pelo modo pelo qual se interpreta ao termo “se for o caso”, que se encontra expresso no artigo em tela;
- b) pela fundamentação divergente quanto ao emprego da denúncia espontânea no lançamento por homologação;
- c) divergências referentes à abrangência de juros de mora diante da denúncia espontânea.

Acerca do primeiro ponto, a expressão “se for o caso” tanto pode ser indicativo de que tanto a infração correspondente ao fato de não ter sido pago o tributo como a que decorre das obrigações acessórias comportam denúncia espontânea.

¹¹³ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 367.

¹¹⁴ TAVARES, Alexandre Macedo. **Denúncia Espontânea no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2002, p. 85.

¹¹⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 273.

3.2.1 A questão do parcelamento

Evoca Martins a interpretação de que, havendo disposição legal em contrário, poderá não haver responsabilidade por ilícito tributário mesmo que não sejam pagos os tributos, bastando somente a declaração de dívida e a divisão do valor em parcelas, nas quais não incidem juros ou multa moratória. No momento em que se exige a satisfação do débito, determinando-se o valor do depósito a ser efetuado, deixa de existir esse débito.¹¹⁶

Relativamente ao parcelamento, Martins considera que, com base no princípio da legalidade, o termo “se for o caso” autoriza, por si, que se aplique a denúncia espontânea sem que seja pago o valor total da dívida para com o fisco:

O termo constante já do projeto da legislação tributária, manifestamente, há de ter interpretação contextualizada com o princípio da legalidade, o qual dirige todos os ramos do Direito, neles incluído certamente o tributário, como de resto a totalidade da ordem legal, isto é, a interpretação de que a denúncia espontânea deve ser seguida de satisfação do tributo e multa moratória, havendo expressa determinação legal.¹¹⁷

Explanando sobre a abrangência do princípio da legalidade, Alexandrino et al ajuízam ser esse unanimemente considerado como o mais importante, determinando que somente a lei é instrumento hábil para a criação e, regra geral, a majoração de quaisquer tributos. Explicitam:

No Brasil, a iniciativa das leis compete a qualquer membro ou Comissão do Poder Legislativo, ao Presidente da República, ao Supremo Tribunal Federal, aos Tribunais Superiores, ao Procurador-Geral da República e aos cidadãos, na forma e nos casos previstos na Constituição (art. 61, caput).

O parágrafo primeiro do art. 61 da Constituição (alterado pela Emenda Constitucional nº 32/2001) discrimina as matérias cujos projetos de lei são de iniciativa privativa do Presidente da República. Observamos que as leis que disponham sobre matéria tributária não são de competência privativa do Presidente da República.

Portanto, a iniciativa das leis que disponham sobre matéria tributária pode ser do Poder Legislativo ou do Poder Executivo. Apenas no caso das leis sobre matéria tributária concernente aos Territórios Federais (atualmente inexistentes), a iniciativa é privativa do Presidente da República (CF, art. 61, § 1, II, “b”).¹¹⁸

¹¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 274.

¹¹⁷ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Op. cit., p. 274.

¹¹⁸ ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO, Vicente. Op. cit., p. 21.

O princípio em comento traz em si regra explícita, no sentido de que tudo o que é importante em matéria tributária deve encontrar prévia e expressa previsão legal e quer significar que ninguém é obrigado a recolher tributo sem que, anteriormente, haja lei que o defina. Por outro lado, guarda determinação de que é vedado às pessoas políticas criar tributos sem lei anterior que os estabeleça, ou seja, com previsão de sua hipótese de incidência, sujeito ativo e passivo, base de cálculo e alíquota.

Nesta correlação, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, impor deveres ao contribuinte ou à terceira pessoa a ele relacionada, visando ao perfeito funcionamento do sistema tributário. Esses deveres podem, desse modo, consistir em um “fazer”, um “não fazer” ou um “suportar”.

Em relação à fundamentação divergente quanto ao emprego da denúncia espontânea no lançamento por homologação, a jurisprudência majoritária do Superior Tribunal de Justiça tem se manifestado no sentido de considerar a responsabilidade pelo cometimento de infração não é repelida unicamente pela declaração do débito referente a tributo cujo recolhimento se deu através do lançamento por homologação.

Em julgado dessa Corte que exemplifica tal assertiva observa-se que na ementa encontra-se consolidado que o contribuinte que se encontra em mora relativamente ao tributo que tenha sido objeto de denúncia espontânea não poderá evocar o direito disposto no artigo 138 do Código Tributário Nacional como pressuposto de eximir-se da multa moratória.

No voto, o relator explica que tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos quais o contribuinte mesmo procede ao lançamento e não a Administração, tal procedimento impende o recolhimento imediato, por parte deste, do valor da dívida. Quando esse recolhimento não é realizado imediatamente, no período que a lei determina, o mesmo será realizado após o lançamento, incorrendo o contribuinte em mora e, portanto, restando impossibilitado de recorrer à prerrogativa do artigo 138.¹¹⁹

¹¹⁹ REsp nº 180.918/SP, 1ª Turma, j. 20/05/1999, v.u., DJU 14/02/2000.

Outro exemplo, vinculado à mesma argumentação, considera impossível a denúncia espontânea do ICMS, por não contemplar a denúncia espontânea a autorização para que o contribuinte que não pague tributo devido no prazo legal, após constituir o lançamento. Apenas assiste o direito àquele que comunica às autoridades competentes que existiu fato gerador, mas sem que se tenha apurado seus componentes de base quantitativa por lançamento de qualquer espécie. Isso significa que o direito assiste àquele que comunica fato que poderia vir a provocar a inadimplência, se não fosse conhecida.¹²⁰

Harada considera, nesse sentido, que devem ser examinados cada um dos casos concretos, para decidir sobre a possibilidade ou não da denúncia espontânea referente aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, embora boa parte da doutrina e jurisprudência considerem impossível, embasado na consideração de que o Código Tributário Nacional, em seu artigo 150, observa que ocorre o lançamento por homologação sobre tributo especificamente determinado em lei no qual se atribui ao sujeito passivo a obrigação de pagamento antecipado, sem que anteriormente as autoridades administrativas procedem ao exame do mesmo.¹²¹

Essa tese, segundo Harada, defende que sendo admitida denúncia espontânea em tais circunstâncias, seria desatendido o teor do artigo 150, o qual determina que o contribuinte protagonize um procedimento administrativo fiscal múltiplo, podendo desde o início, portanto, conhecer que pratica ato ilícito, participando o fisco somente no momento da homologação.¹²²

Relativamente à consideração contrária, encontra-se voto em apelação cível na jurisprudência do TRF da 2ª Região, que espousa o entendimento de que se foi lançado em livro o tributo, este é passível de fiscalização em qualquer momento, determinando-se o não pagamento e, mais, que o contribuinte que procede ao autolancamento e não pagou o tributo o fez por alguma razão que não necessariamente a intenção de não pagar.

¹²⁰ REsp nº 450.128/SP, 1ª Turma, j. 01.10.2002, v.u., DJU 04/11/2002.

¹²¹ HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 372.

¹²² HARADA, Kiyoshi. Op. cit., p. 372.

A compreensão, nessa hipótese, é que o espírito legal do artigo 138 é a recepção do pagamento, como imperativo de justiça para com o contribuinte que não age com intenção de não pagar o tributo, o que justifica a conveniência de denúncia espontânea em tais casos.¹²³

Muitas são as discussões acerca da relação existente entre a ação que autoriza que ocorra parcelamento e a denúncia espontânea, sobretudo em razão da dúvida acerca do direito que assiste ao contribuinte, uma vez realizada a denúncia espontânea e ter a dívida parcelada, de isentar-se da penalização correspondente ao ilícito cometido.

Jurisprudencialmente não existe consenso sobre a matéria, sendo que alguns acórdãos manifestam o acolhimento e outros rejeitam a hipótese de que o artigo 138 do Código Tributário Nacional também incide sobre a realização de denúncia espontânea e o posterior parcelamento do débito.

Exemplo dessa questão é representado pelas notas jurisprudenciais abaixo, do Superior Tribunal de Justiça:

Tributário – ICMS – Denúncia espontânea – Parcelamento – Não incidência de multa. Deferindo-se o pedido de parcelamento antes do início de procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, caracterizando-se a denúncia espontânea.

Recurso provido.¹²⁴

Ainda:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. EXCLUSÃO DA MULTA MORATÓRIA. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA N.º 208 DO TFR.

1. O benefício da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, não é aplicável em caso de parcelamento do débito, porquanto a exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo referido dispositivo legal tem como condição *sine qua non* o adimplemento integral da obrigação tributária.

2. Embargos acolhidos, para que prevaleça o entendimento firmado no acórdão paradigma.¹²⁵

¹²³ Apelação Cível nº 2001.51.01.006090-1, 6ª Turma do TRF da 2ª Região, 14/12/2004.

¹²⁴ Ac. un. da 1ª S. do STJ - REsp 323.787/SP – Rel. Min. Garcia Vieira - jul.18/02/2002 – Reclamante: Itap S/A – Reclamada: Fazenda do Estado de São Paulo - DJU-1 25/03/2002, p. 168. Repertório de Jurisprudência IOB, cad. 1, n. 08/2002, p. 265.

¹²⁵ Ac un da 1.ª S do STJ - EREsp 207663 / RS – Rel. Min. Laurita Vaz – DJ de 28/10/2002, p. 214.

Outro exemplo de peça jurisprudencial que acolhe o parcelamento, isentando o contribuinte do pagamento de multa é abaixo reproduzida:

TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO. MULTA MORATÓRIA. AFASTAMENTO. JUROS MORATÓRIOS. INCIDÊNCIA. CRT, ART. 138. PRECEDENTE (ERESP 193.530/RS)

A Egrégia Primeira Seção deste STJ já assentou o entendimento no sentido de que, não havendo procedimento administrativo em curso pelo não recolhimento do tributo e tendo sido deferido o pedido de parcelamento, está configurada a denúncia espontânea, que exclui a responsabilidade do contribuinte tornando inexigível o pagamento da multa moratória.(...)¹²⁶

Inobstante haver ainda desacordo sobre o tema, observa-se que pode ser evocado, relativamente ao tema, o teor do artigo 155 – A, § 1º, do Código Tributário Nacional, cujo teor determina:

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.

Diante dessa determinação, poderia ser considerado que, na denúncia espontânea, não se aplica o teor do artigo 138 quando se verifica a ocorrência de denúncia espontânea, com o parcelamento da importância correspondente à mesma.

Contudo, tal compreensão não se mostra adequada, tendo em vista que o teor do artigo 138 determina que o débito deve ser imediatamente pago, para que a responsabilidade pela infração seja excluída.

Assim, verifica-se que é unicamente a denúncia espontânea, com pagamento, seja ele feito imediatamente ou através de parcelamento, que se mostra capaz de trazer como consequência a exclusão do juro e das multas devidas.

Desse modo, a correta interpretação do artigo 155 – A, § 1º do Código Tributário Nacional é que este trouxe a confirmação dessa realidade, porquanto seu entendimento se dá unicamente a partir de uma análise conjunta entre seu teor e o conteúdo do artigo 138.

¹²⁶ Ac un. da 2.ª T do STJ - RESP 243307/RS - Rel. Min. Peçanha Martins - DJ de 24/03/2003, p. 175.

Machado considera que o parcelamento, na denúncia espontânea, deve ser considerado em consonância com o que define o artigo 138, devendo ser excluída a penalização que corresponde ao ilícito que foi seu objeto, porque esse artigo tem o escopo de estimular o contribuinte a revelar o cometimento de infração e não a aguardar a decadência dos prazos legais.¹²⁷

Dessa forma, é de se compreender que o parcelamento ou a satisfação imediata do débito são cabíveis para a realização desse intento, incidindo o juro sobre o total do débito parcelado quando se consolidam os valores que correspondem a este, de acordo com a forma de pagamento que será realizada pelo contribuinte.

Para Machado Segundo, na ocorrência de inadimplência quanto às parcelas definidas, tal fato tem como consequência o retorno do contribuinte a circunstância idêntica àquela inicial, ou seja, anterior ao parcelamento, devendo ser aplicadas as penas cuja previsão ocorreu no momento em que o benefício do parcelamento foi concedido.¹²⁸

Machado, igualmente, pondera que a aplicação do artigo 138 pode ser considerada admissível, desde que se contemple a exigência de que incidam os juros que correspondam ao débito parcelado e ainda aqueles que advirão posteriormente, até o momento em que se encontrem todas as parcelas devidamente satisfeitas.¹²⁹

Considera o autor que é precisamente sobre a incidência de juros futuros que reside o diferencial da aplicação do artigo 138 em relação ao princípio da igualdade tributária, porque nessa questão se consolida a diferença que existe entre o pagamento imediato e o parcelamento do débito denunciado, na denúncia espontânea.¹³⁰

¹²⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004, p. 145.

¹²⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2008, p. 154.

¹²⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Op. cit., p. 147.

¹³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Op. cit., p. 147.

Dessa forma, é de se asseverar que, embora não haja acordo jurisprudencial que permita equacionar as divergências quanto ao parcelamento na denúncia espontânea, se mostra mais adequado o reconhecimento de que o artigo 138 do Código Tributário Nacional incide em qualquer forma de pagamento, na denúncia espontânea.

3.3 Denúncia espontânea e crimes tributários

O artigo 1º, inciso I, da Lei nº 8.137/90, que trata dos crimes tributários, somente admite a modalidade dolosa. Sendo assim, para que se tenha uma denúncia apta, mister se faz a indicação do elemento subjetivo do tipo, consistente no intuito de fraude, que caracteriza o ilícito criminal tributário e o distingue da mera infração fiscal.

Saliente-se, por oportuno, que é recente e inusitado o fato de que denúncias têm sido oferecidas, indiscriminadamente, em casos de pagamento a menor de tributos, o que contraria o entendimento que até hoje prevaleceu, no sentido de que não configura crime a falta de pagamento de um tributo, decorrente de simples omissão, não carregada de dolo.

Destarte, da análise do elemento subjetivo nos delitos fiscais, ressalta-se que, para evidenciar-se o crime contra a ordem tributária, como na sonegação, além do dolo, como vontade consciente de lesar a Fazenda Pública, é necessário o instrumento: a conduta ilícita, enganosa, fraudulenta.

Para Chimenti et al fazendo a devida distinção entre mera infração fiscal e crime tributário, a distinção, pois, está em que, na sonegação, existe o intuito de lesar o Fisco, enquanto na simples evasão do imposto o agente pratica a infração, mas não tem a preocupação de ocultá-la.¹³¹

Portanto, não haverá delito se embora não tendo havido o pagamento do devido tributo, não houver prática dolosa de ações ou omissões desonestas e fraudulentas, destinadas a ludibriar a Fazenda Pública.

¹³¹ CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. Op. cit., p. 164.

Na prática, estas ações desonestas e fraudulentas podem ser caracterizadas quando, por exemplo, o contribuinte falsifica um documento ou se utiliza de uma conta bancária fantasma ou fria. Enfim, quando o contribuinte se utiliza de um subterfúgio para burlar o Fisco.

Logo, é necessário alertar para a exigência, nos crimes tributários, da presença da intenção de sonegar o Fisco, sendo este elemento diferenciador entre o ilícito penal e o fiscal.

Em situações em que ocorreu mero equívoco, à guisa de exemplo, por ocasião do recolhimento de tributos, não se poderá, jamais, denunciar alguém, criminalmente, porque o simples atuar, com culpa, não constitui crime, não tipificando as condutas previstas na Lei nº 8.137/90.

Urge assinalar, sobre o tema, ser imprescindível, para a caracterização de crime fiscal, a presença do elemento subjetivo. Assim, os delitos contra a ordem tributária não podem ser confundidos com os meros ilícitos fiscais.

De acordo com Silva, não basta, para configuração de uma infração penal dessa ordem a simples constatação, pela fiscalização, de que houve determinada omissão de rendimentos, mas que essa omissão constitua um meio fraudulento no sentido de manter ou induzir em erro a Receita.

Pondera:

Falta, ainda, no caso, o elemento subjetivo próprio da conduta delituosa, nem ao menos mencionado na denúncia, qual seja, o dolo de sonegar. Para que subsista este dolo é necessário que o agente tenha, consciente e voluntariamente, omitido declarações ou informações, de modo a induzir ou manter em erro os auditores do tesouro nacional.¹³²

Desta forma, depreende-se pela necessidade de, antes de iniciar-se um procedimento criminal, fazer-se uma prévia verificação para aferir se o contribuinte agiu com a intenção de fraudar o Fisco - aí, sim, haveria justa causa para a propositura da ação penal - ou se, por mero esquecimento, ou por equívoco, deixou de declarar algum tributo.

¹³² SILVA, Juary. Op. cit., p. 101.

Portanto, estando ausente o elemento subjetivo do crime de sonegação fiscal, torna-se atípico o fato descrito nas denúncias. Por outro lado, as iniciais que não descrevem este elemento subjetivo, nos crimes previstos pela Lei nº 8.137/90, são ineptas, porque havendo ausência da intenção de fraudar, haveria a culpa em sentido estrito, o que retiraria de imediato o caráter criminoso da conduta do contribuinte.

Ainda, pode-se acrescentar que se encontra disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional, que reza que o lançamento por homologação, o qual acontece relativamente aos impostos cuja determinação legal comine ao sujeito passivo a obrigação de precipitar a liquidação sem a precedente análise administrativa, ocorre através de ação na qual a autoridade, no momento em que toma ciência da diligência desempenhada desta forma pelo obrigado, a homologa de maneira expressa.

O parágrafo 1º deste artigo dispõe que o pagamento antecipado nos termos do artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento. Machado considera que a regra do artigo 150, § 1º, demonstra não ser definitiva e extinção, e somente por ato homologatório do lançamento se considera o crédito extinto, conforme o artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional.¹³³

No parágrafo segundo está insculpida regra que declara que 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.

Dentre os seus parágrafos, contudo, o mais importante é o parágrafo quarto, pelo qual, não fixando a legislação tempo determinado para a homologação, esse prazo deverá ser de cinco anos, contados da ocorrência do evento que o gerou.

Assim, extinto esse limite sem que se tenha verificado nenhuma declaração da Fazenda Pública, é considerado homologado o lançamento e o crédito extinto terminantemente, exceto tendo comprovadamente havido dolo, fraude ou simulação.

¹³³ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 173.

Para efetuar o lançamento tributário, são necessárias informações que, uma vez ocultadas de má-fé, através de fraude, se configuram como elementos que bloqueiam esse lançamento.

Os crimes contra a ordem tributária, dispostos na Lei nº 8.137/90, representam, nesse sentido, não só infrações às normas jurídicas que determinam que é vedado ao contribuinte granjear benefícios posteriores, mas principalmente graves lesões à ordem pública como um todo.

Observa Fanucchi nesse sentido que a ninguém é permitido obter proveito de sua própria fraude ou auferir vantagens de sua própria transgressão. Tais máximas são inspiradas em considerações que concernem à ordem pública, tendo seu fundamento no direito universal administrado em todos os países civilizados e que não podem ser derogadas pela legislação.¹³⁴

A parte final do parágrafo quarto do referido artigo sugere que se projete o prazo decadencial além do prazo definido, na ocorrência de vícios implícitos no lançamento sujeito a homologação ou, ainda, se este não houver sido encetado pelo sujeito passivo do crédito tributário, no momento em que seja compelido a tanto pela legislação.

Esses vícios são o dolo, a fraude e a simulação, os quais repercutem sobre a ordem tributária, configurando-se em ilícitos. Os subsídios fundamentais para que se configurem são a pretensão e a efetiva lesão à Fazenda Pública, verificado o dolo de forma objetiva e comprovada.

A verificação de crime tributário retira ao sujeito a proteção legal quanto à alegação do prazo decadencial de cinco anos para o direito da Fazenda Pública a homologar o lançamento tacitamente.

Assim, não ocorre a decadência a partir do momento da verificação do fato gerador, contudo persiste com nova data de início delimitada “pela legislação tributária que determine nova abertura de decurso de prazo para cada um dos tributos ou, ainda, pela ciência do Poder Público do evento de fato gerador ou situação objetiva de sua ocorrência”.¹³⁵

¹³⁴ FANUCCHI, Fábio. Op. Cit., p. 102.

¹³⁵ FANUCCHI, Fábio. Op. cit., p. 102.

Já é consenso que os crimes contra a ordem tributária, considerados como crimes de resultado, ensejam a abertura de ação penal somente após transitado em julgado o processo administrativo fiscal de lançamento tributário, ou seja, após o lançamento decisivo do tributo, o que enseja a justificativa necessária para recebimento da denúncia que motiva a instauração da ação penal.

Destarte, “é a partir desse lançamento que se inicia o cômputo do prazo prescricional, sendo que a prescrição apenas se inicia em presença da totalidade dos requisitos necessários para que seja instaurada a ação penal”.¹³⁶

Impende ressaltar que houve significativa mudança na legislação, com a substituição de tipo penal de mera conduta, crime formal (Lei nº 4.729/65), pelo tipo penal cujo elemento essencial é a supressão ou a redução de tributo, ou seja, crime material ou de resultado (Lei nº 8.137/90).

Com efeito, a Lei nº 4.729/65 definiu o crime de sonegação fiscal sem indicar o resultado como elemento integrante do tipo. Já a Lei atual, 8.137/90, em seu artigo 1º, ao definir o crime de sonegação fiscal, utilizando-se das expressões “redução ou supressão” dos tributos, criou um delito material, de dano.

Hoje, farta jurisprudência anota que somente o Fisco, pelo julgamento definitivo do processo administrativo-fiscal, iniciado com a lavratura de auto de infração, no qual serão oferecidas ao contribuinte todas as oportunidades de defesa, no sentido de demonstrar que o tributo não é devido ou que o *quantum* não está correto, tem competência para afirmar se houve efetivamente “redução ou supressão” de tributo.

Esta redução ou supressão do tributo constitui o elemento material do delito e, sem ele, não há se pode falar em tipicidade objetiva, sendo de ressaltar que, na hipótese de ser acolhida a impugnação interposta pelo contribuinte, onde questiona a existência do débito ou valor, deixará de existir o referido objeto material da ação.

¹³⁶ CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. Op. cit., p. 160.

A esse respeito, observa-se que a interposição de impugnação aos autos de infração lavrados suspendem a exigibilidade do crédito tributário, conforme preceitua o artigo 151, inciso III, do Código Tributário Nacional, ao dispor que a exigibilidade do crédito tributário será suspensa por reclamações e recursos nos termos legais que regulam o processo tributário administrativo.

Ressalte-se que, se o crédito tributário não estiver definitivamente constituído, “não pode o contribuinte fazer o pagamento do tributo, pois sequer se sabe o *quantum debeatur*, tornando-se, assim, inexigível o imposto, em razão de recurso administrativo”, de acordo com o artigo 151 acima referido.¹³⁷

Portanto, o contribuinte somente poderá exercer o direito de quitar o débito e ter extinta a sua punibilidade, quando restar concluído o processo fiscal, no caso de ser considerado procedente, total ou parcialmente, o lançamento tributário, após, repita-se, esgotados todos os meios de defesa e encerrada a via administrativa, momento em que se definirá o valor exato do tributo.

Acerca da impugnação, que nada mais é do que um recurso administrativo com efeito suspensivo, Di Pietro adverte que, quando a lei prevê recurso com efeito suspensivo, “o ato não produz efeito e, portanto, não causa lesão, enquanto não decidido o recurso interposto no prazo legal. Não havendo lesão, faltará interesse de agir para a propositura de ação”.¹³⁸

Assim, falta interesse de agir para a propositura da ação penal, enquanto o auto de infração estiver pendente de decisão administrativa. Por seu turno, é evidente que, nas ações penais onde a acusação é de sonegação fiscal, na modalidade “reduzir ou suprimir tributos”, iniciadas sem o desfecho da discussão na via administrativa, quanto à configuração da própria relação tributária, inexistente justa causa, posto que, não havendo decisão definitiva do Fisco, não há, nunca é demais repetir, materialidade, não existindo, por conseguinte, a própria tipicidade.¹³⁹

É evidente que suprimir ou reduzir tributo é coisa e matéria muito diferente de suprimir ou reduzir o pagamento de tributo devido.

¹³⁷ CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. Op. cit., p. 163.

¹³⁸ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2002, p. 481.

¹³⁹ DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. Op. cit., p. 483.

O fim colimado ou objetivado pela conduta do indiciado, agente ou contribuinte é pagar a menor ou deixar de pagar o tributo devido ao Fisco, se, ao final, não se compreender como crime impossível de realização, pois tributos são as prestações pecuniárias compulsórias, instituídas legalmente, as quais não sejam passíveis de reprovação por atos ilícitos, quer dizer, não signifiquem uma multa, e que sejam administrativamente cobradas, com poder fiscal.

O tributo, conforme preceitua o artigo 145 da Constituição Federal, pode ser de três espécies: impostos, taxas e contribuições de melhoria. Pode-se considerar ainda as contribuições sociais, que têm natureza tributária.

Constitucionalmente, “os tributos apresentarão natureza individual, sendo ajustados de acordo com a envergadura econômica dos contribuintes”, o que leva o jurista a concluir, com suporte na excludente de antijuridicidade do estado de necessidade, que não existe capacidade ou possibilidade, bem demonstradas, de se fazer o pagamento do tributo.

Borges acrescenta que a taxa é devida em função da prática da capacidade de polícia ou pelo emprego, efetivo ou possível, de serviço público específico e divisível que seja oferecido aos contribuintes ou disponíveis a eles, *ex vi* do artigo 145, II, da Constituição Federal. A contribuição de melhoria é a exigência decorrente de obras públicas.

Ainda:

A Constituição outorgou poderes à União, aos estados e aos municípios somente para criarem tributos e restringiu à lei complementar sua definição. Limitou, também, o poder de tributar dos respectivos entes, vedando a exigência e o aumento do valor do tributo sem lei que o estabeleça. Este último, conforme o art. 150 da Constituição, refere-se simplesmente ao princípio basilar que norteia o direito tributário brasileiro, ou seja, o princípio da legalidade, ou *nullum tributum sine lege*.

O citado princípio, além de expressamente registrado no Título VI da Constituição, que disciplina a tributação e o orçamento, está também caracterizado no Título II da mesma fonte, como garantia fundamental, no art. 5.º, II, a saber, que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.¹⁴⁰

¹⁴⁰ BORGES, José Cassiano. **Crimes contra a ordem tributária**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 103.

Outra questão a ser considerada é que o Código Tributário Nacional, consoante determina a Constituição Federal, prevê unicamente à norma legal o estabelecimento e a criação de impostos, bem como a extinção destes. Em vista disso, é impossível considerar a hipótese ou a probabilidade de que um contribuinte suprima ou reduza imposto por meio de algum procedimento. A Constituição é clara, não deixando dúvidas ou argumentos acerca da possibilidade de outra pessoa, além dos entes públicos nela descritos, modificar tributo.

Acrescenta-se a lição de Andrade Filho de que a consumação dos crimes contra a ordem tributária só pode ser afirmada depois de esgotadas todas as instâncias administrativas de que dispõe o sujeito passivo para discutir a demanda, até porque o lançamento tributário “pode perfeitamente ser desconstituído, hipótese em que desapareceria o núcleo do tipo penal; a supressão ou redução ilegal do tributo ou contribuição”.¹⁴¹

Ávila pondera que, se a prática do ato não foi tendente a diminuir ou a eximir-se do pagamento dos tributos, o delito sequer está configurado em tese, havendo hipótese de mera evasão legal ou elisão fiscal. Agora, admitindo-se a hipótese de que o ato foi praticado com a finalidade precípua de eximir-se do pagamento dos tributos, parcialmente ou totalmente, verifica-se a inconstitucionalidade da Lei nº 8.137/90, nos seus tipos previstos nos artigos 1º e 2º.¹⁴²

Portanto, conclui Ávila que “responsabilizar criminalmente o contribuinte que deixar de fazer o pagamento de tributo é ir de encontro à Constituição Federal”.¹⁴³

Argumenta o autor justificando que, como norma de direito tributário penal, preveem pena de prisão por descumprimento de obrigação tributária, o que os leva a serem nulos.

¹⁴¹ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário**: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social. São Paulo : Atlas, 1997, p. 112.

¹⁴² ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007, p. 89.

¹⁴³ ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. Op. cit., p. 89.

Convém frisar, ainda, que a Lei nº 10.684/2003, ao tratar da extinção da punibilidade dos crimes de sonegação fiscal e de apropriação indébita relativa a créditos previdenciários, em seu artigo 9º, determinou que a pretensão punitiva estatal quanto a tais crimes fica suspensa pelo parcelamento da dívida, suspendendo-se também a prescrição penal e sendo extinta a punibilidade pelo pagamento total dos créditos, contribuições e acessórios. Não determina tal legislação, especificamente, a ocasião em que deva ser realizado esse pagamento.

3.4 A polêmica da extinção da punibilidade

O Código Tributário Nacional procurou distinguir a obrigação tributária principal do crédito tributário, sendo que a obrigação tributária, da qual decorre o crédito, ou que lhe dá origem, extingue-se juntamente com ele.

Como o Código Tributário assumiu o dogma de que todo o tributo deve ser objeto de lançamento, “ainda que na intangível modalidade de ‘lançamento por homologação tácita’, disso inferiu que o objeto de extinção seria sempre o crédito tributário, estágio ‘mais avançado’ da obrigação tributária”¹⁴⁴, esta obrigação deveria extinguir-se juntamente com ele.

Porém, esse diploma legal não consegue manter a coerência interna, uma vez que existem obrigações tributárias que se extinguem, segundo a própria determinação do Código, antes de se originar o crédito através do lançamento.

Tipicamente, observa Amaro que é o caso da remissão (perdão), que implica a dispensa do pagamento da obrigação tributária, mesmo que o lançamento ainda não tenha sido efetuado (haja vista os tributos sujeitos a lançamentos por homologação, que, antes de serem recolhidos, podem ser perdoados. Também a compensação pode extinguir a obrigação tributária antes do lançamento (portanto, antes de materializar-se a categoria do “crédito tributário”).¹⁴⁵

¹⁴⁴ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 373.

¹⁴⁵ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 374.

Por outro lado, situações há nas quais não existe obrigação, e o Código Tributário Nacional discorre sobre a extinção do crédito, como no caso do artigo 156, IX e X, onde se relacionam as decisões definitivas, na esfera administrativa ou judicial, como causas extintivas do crédito tributário, se favoráveis ao suposto devedor.

Se tais decisões são fundadas na inexistência da obrigação tributária, contudo, não se pode falar em extinção de crédito tributário. Sobre esse tema, é o ensinamento de Amaro:

Uma decisão definitiva numa ação declaratória negativa ou num mandado de segurança (em hipóteses nas quais não tenha havido ainda lançamento) seriam excrescências diante do artigo 156, pois não se extinguem nem obrigação nem crédito.

Aliás, uma ação anulatória de débito fiscal (ou de “crédito tributário”, como preferiria o CTN, à vista do artigo 156, X), também não extingue obrigação tributária (nem crédito tributário); ela desconstitui ato administrativo irregular, em razão de vício de ilegalidade (que, entre outros, pode traduzir-se na inexistência de fato gerador da obrigação tributária e, portanto, do crédito de que o Fisco pretendia ser titular).¹⁴⁶

As questões que se coloca consideram, em primeiro lugar, que o Código Tributário Nacional trata com extinção do crédito tributário situações que, “para manter a coerência, ele deveria disciplinar como causas de extinção da obrigação tributária (ainda não objeto de lançamento)”¹⁴⁷.

Em segundo lugar, o Código Tributário “mistura a extinção do direito material do Fisco de receber uma prestação pecuniária (direito esse que pode, por exemplo, ser extinto pelo pagamento) com a extinção de mera pretensão do fisco”¹⁴⁸, que poderia estar viciada pela falta de direito material.

A decisão definitiva não extingue direito material, devendo declarar a inexistência de direito material ou a existência de causa legal extintiva da obrigação tributária. Não é, do mesmo modo, o juiz que extingue a obrigação tributária, limitando-se a indicar o direito positivo existente ou inexistente, e não a extingui-lo.

¹⁴⁶ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 374.

¹⁴⁷ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 374.

¹⁴⁸ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 374.

Amaro considera exagero o fato do Código Tributário Nacional falar em “extinção do crédito tributário nos casos de pagamento indevido, o que confere ao crédito tributário a condição de uma entidade metafísica, que transcende os limites da realidade a que deveriam ater-se os direitos subjetivos”.¹⁴⁹

O tema da extinção da punibilidade tem suas origens no Direito Penal, sobre o qual Tourinho Filho observa que, uma vez consumada a infração penal, a prerrogativa estatal da punição deixa de ser abstrata e se torna real.¹⁵⁰

Pondera que “o *jus puniendi*, que anteriormente se encontrava em condição potencial, torna-se efetivo”.¹⁵¹ Assim, passar a existir a faculdade estatal de peticionar judicialmente o emprego da sanção do direito ao responsável.

Considera, ainda, que diversos motivos, no entanto, ocasionam uma abdicação, uma desistência da prerrogativa estatal de castigar, extinguindo-se a punibilidade, diante de determinadas reservas ou razões de cabimento ou ensejo.¹⁵²

Delmanto et al, por sua vez, aduzem que, enquanto a lei penal não é violada, o direito que o Estado tem de punir os eventuais infratores da lei é abstrato: “entretanto, quando ocorre efetiva violação da lei penal - pela prática de crime ou contravenção, aquele direito, até então somente abstrato, torna-se concreto e faz nascer a possibilidade de o Estado aplicar sanção ao infrator da lei penal”.¹⁵³

Essa possibilidade jurídica de impor pena ao violador da lei penal é chamada de punibilidade. Não é, portanto, a punibilidade requisito do crime, mas sua consequência.

Podem, porém, surgir fatos ou atos jurídicos que impeçam o direito de punir do Estado, isto é, extingam a punibilidade. Por isso, diz-se que as causas de extinção da punibilidade são aqueles fatos ou atos jurídicos que impedem o Estado de exercer seu direito de punir os infratores da lei penal.

¹⁴⁹ AMARO, Luciano. Op. cit., p. 375.

¹⁵⁰ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Op. cit., p.53.

¹⁵¹ TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Op. cit., p.54.

¹⁵² TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. Op. cit., p. 54.

¹⁵³ DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO JUNIOR, Roberto. Op. cit., p. 143.

Essa matéria, embora estreitamente relativa ao Direito Penal, possui sérias implicações no Direito Tributário, uma vez que as causas de extinção da punibilidade atuam como inibidoras da aplicação da sanção penal, extinguindo o direito que tem o Estado de aplicar punição quando da ocorrência de crime de qualquer natureza.

Para Silva, o poder estatal de punir, conquanto deflua da soberania do Estado, não é ilimitado, “daí prever o Código Penal a extinção da punibilidade dos crimes, em razão de causas consideradas pela lei hábeis para elidir o poder de punir, dito comumente, sem muito rigor terminológico, *ius puniendi*”.¹⁵⁴

Destarte, é importante compreender as causas gerais extintivas da punibilidade, as quais estão previstas no artigo 107 do Código Penal:

- I - o falecimento do autor;
- II – os institutos da anistia, graça ou indulto;
- III - a retroatividade imposta por legislação que deixe de considerar como crime o caso;
- IV - a prescrição, a decadência ou a preempção;
- V - a abdicação da prerrogativa de prestar queixa ou o perdão acolhido, em crimes de ação privada;
- VI - a retratação do autor, nas hipóteses admitidas pela legislação;
- VII - o matrimônio entre o autor e a vítima, nos crimes disciplinados pelos Capítulos I, II e III do título VI da Parte Especial do Código Penal;
- VIII – o matrimônio da vítima com terceiro, nos mesmos crimes, tendo sido estes perpetrados sem violência real ou grave ameaça e não havendo, por parte da vítima, requerimento de continuidade do inquérito policial ou da ação penal no transcurso de sessenta dias contados da celebração;
- IX - o perdão judicial, sob previsão legal.

¹⁵⁴ SILVA, Juary. Op. cit., p. 76.

Cahez infere que esse arrolamento não é taxativo, “pois causas outras existem no Código Penal e em legislação especial”.¹⁵⁵ Os incisos I, II, III, IV e IX têm aplicação aos crimes tributários, embora nenhum deles resulta em reflexos imediatos no campo do Direito Tributário, ou seja não geram consequências no crédito tributário.

Em caso de morte do indiciado, réu ou sentenciado, não se comunica a extinção aos partícipes ou coautores, assim como, ocorrida posteriormente a ter transitado em julgado a sentença condenatória, a morte apenas extingue os efeitos penais, principais e secundários, não sendo afetados os extrapenais, como a execução da sentença penal no juízo cível contra os sucessores do falecido, desde que realizada a prévia liquidação do valor do dano.

Da mesma forma, a morte do agente extingue a pena de multa, já que esta não poderá ser cobrada de seus herdeiros, conforme dispõe a Constituição Federal, no artigo 5º, XLV. Mesmo face à Lei nº 9.268/96, segundo a qual a multa passou a ser considerada dívida de valor para fins de cobrança, permanece a impossibilidade da pena pecuniária ser executada dos herdeiros, já que subsiste sua natureza de pena.

Quanto à anistia, graça e indulto, Cahez afirma que “são espécies de indulgência, clemência soberana ou graça em sentido amplo. Trata-se da renúncia do Estado a direito de punir”.¹⁵⁶

A anistia retira, por força de lei penal de efeito retroativo, as consequências de crimes já praticados, podendo ser especial, comum, própria, imprópria, geral, parcial, incondicionada ou condicionada, com competência exclusiva da União e privativa do Congresso Nacional e, após a sua concessão, não tem a capacidade de sofrer revogação, para não ferir o princípio constitucional da irretroatividade da lei.

O indulto é benefício de caráter coletivo, geral, concedido espontaneamente, e a graça de natureza individual, concedida mediante pedido da parte interessada. Representam providências administrativas, dependentes da Presidência da República para a extinção ou comutação de penas.

¹⁵⁵ CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal**: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 510.

¹⁵⁶ CAPEZ, Fernando. Op. cit., p. 512.

A retroação de lei penal para atingir fatos ocorridos antes de sua entrada em vigor ocorre sempre que for capaz de beneficiar o agente, de acordo com o artigo 5º, XL, da Constituição Federal. Se a lei posterior deixa de considerar como crime o fato, extinguindo o tipo penal, retroage e torna extinta a punibilidade de todos os autores.

Quanto à renúncia ao direito de prestar queixa, representa a “abdicação do direito de promover a ação penal privada, pelo ofendido ou por seu representante legal”.¹⁵⁷ Somente pode ocorrer anteriormente ao início da ação penal privada, ou seja, antes de ser oferecida queixa-crime, podendo ainda assumir a forma expressa ou tácita.

O perdão judicial consiste em uma faculdade do magistrado para, nos casos que se encontram previstos na legislação, deixar de aplicar a pena, em face de existirem justificadas circunstâncias excepcionais, independentemente da vontade do réu.

A extinção da punibilidade, nesse caso, não atinge apenas o crime no qual se verificou a circunstância excepcional, mas todos os crimes praticados no mesmo contexto.

Da mesma forma, admite-se, além da enumeração feita pelo artigo 107 do Código Penal, causas especiais de extinção da punibilidade, as quais são extraídas de regras legais. Dentre elas, destaca-se o artigo 14 da Lei nº 8.137/90, que foi revogado posteriormente pelo artigo 98 da Lei nº 8.383/91 e novamente restaurado através do artigo 34 da Lei nº 9.249/95, que determina a causa especial de extinção da punibilidade por pagamento do tributo, a forma de extinção do crédito tributário.

Ainda, diante do disposto no Código Tributário Nacional, artigo 156, as hipóteses de extinção do crédito tributário são aquelas já descritas anteriormente, sendo que as causas de extinção do crédito tributário devem necessariamente estar previstas em algum dispositivo legal, o que se verifica em relação ao inciso I – pelo pagamento, prevista expressamente no artigo 34 da Lei nº 9.249/95.

Anota Silva a respeito do artigo 34:

¹⁵⁷ CAPEZ, Fernando. Op. cit., p. 518.

O dispositivo [...] da Lei nº 9.249/95 foi objeto de acerbos críticas dos meios fazendários e dos representantes judiciais da União, que porfiam no caráter absoluto da sanção criminal, a teor do que dispunha a Lei nº 8.383/91. É bem de ver, todavia, que essas críticas mostram-se desprovidas de fundamento. As normas tutelares dos tributos, de ordem criminal ou não, objetivam reforçar o crédito fiscal, mediante a cominação de penalidades.

Logo, se o crédito fiscal é satisfeito, não existe motivo para insistir na incriminação, contra todas as considerações de política criminal e o entendimento hoje prevalente sobre os fins da pena criminal. Ao reverso, se o contribuinte sabe que, mesmo solvendo o débito, continuará sob ameaça de pena privativa da liberdade, não terá qualquer interesse em efetuar o pagamento.¹⁵⁸

A questão da extinção da punibilidade pelo pagamento do tributo tem sido objeto de divergências por parte da doutrina e da jurisprudência. De um lado os que pretendem um direito penal desprovido de utilitarismo, sustentando que admitir a extinção da punibilidade pelo pagamento é favorecer os abastados, que poderão livrar-se da sanção pagando o tributo cobrado.

De outro, os que sustentam que a criminalização do ilícito tributário é, na verdade, sem conteúdo ético, prestando-se como instrumento para compelir o contribuinte ao pagamento do tributo e que, por isto, deve ser premiado o que paga porque permite alcançar o objetivo final que é buscado com a cominação da sanção penal.

Conforme Machado, “talvez por causa dessa controvérsia a lei tem sofrido constantes alterações. Hoje, o pagamento extingue a punibilidade se efetuado antes do recebimento da denúncia”.¹⁵⁹

Em se tratando de contribuição de seguridade social o pagamento só extingue a punibilidade se feito antes do início da ação fiscal.

Quanto às penalidades administrativas a questão se resolve consoante o artigo 138 do Código Tributário Nacional. Se o pagamento é feito com a denúncia espontânea da infração, nenhuma penalidade pode ser aplicada. Se é feito diante de exigência formalizada em ação fiscal, o pagamento feito no prazo estabelecido para a impugnação do auto de infração ou no prazo para o recurso administrativo, reduz o valor da multa, geralmente estabelecido na lei específica de cada tributo.

¹⁵⁸ SILVA, Juary. Op. cit., p. 81.

¹⁵⁹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 471.

Nesse sentido, foi a Lei nº 10.684/2003, que instituiu o Refis II, o diploma que dispôs sobre a suspensão da punibilidade e da extinção da punibilidade, em seu artigo 9º, que determina a suspensão da aspiração estatal em punir os crimes dos artigos 1º e 2º da Lei nº 8.137/90 e 168-A; 337-A do Código Penal enquanto se faculte à pessoa jurídica o parcelamento de débitos. Pelo parágrafo primeiro, não corre a prescrição criminal durante o período e, pelo segundo, a punibilidade é extinta pela satisfação total dos débitos.

Esta lei estabeleceu uma distinção vital ao estabelecer a exigência de pagamento integral dos débitos, quando a lei anterior previa o parcelamento. Disso se depreende a obrigatoriedade do cumprimento da obrigação tributária. A hipótese de extinção da punibilidade pelo pagamento pode dar maior eficácia à arrecadação de tributos, oferece mecanismos de garantia de excelência na tutela do erário estatal, tarefa do Direito Tributário e efetividade do cumprimento da norma penal.

Em qualquer caso, é importante considerar que crimes contra a ordem tributária são aquelas condutas ou delitos que afrontam o chamado “sistema” de órgãos e instituições preservadores da “ordem tributária”, coletivamente, dos direitos e deveres dos contribuintes, e não as transgressões tributárias que sejam empreendidas por contribuintes os quais se abstenham de realizar os recolhimentos ou prestações tributárias devidas à Fazenda Nacional.

Para Machado, “se as regras afirmativas de que é crime não recolher tributos no tempo legal cunham espécie inédita, diferente da apropriação indébita, estas se caracterizam pela inconstitucionalidade”¹⁶⁰, pois são contrárias ao impedimento da prisão por débito.

Se, contudo, somente especificam que o fato de não recolher tributos implica no disposto pelo artigo 168 do Código Penal, sendo que o seu aproveitamento excepcionalmente será possível havendo a concorrência dos elementos que caracterizam aquele tipo penal, dentre os quais pode-se destacar o dolo particular e a pretensão consciente em utilizar valores da Fazenda Pública com bens particulares.

¹⁶⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 462.

E esse componente, conforme afirmado, é absolutamente afugentado quando se procede à escrituração contábil da dívida, a qual permanecerá isenta de qualquer dúvida e até que haja inequívoca demonstração do interesse em assumir a dívida, uma intenção que, claramente, não se apresenta harmônica ao desejo de apropriação.

Finalmente, é de se considerar que não há caracterização que diferencie efetivamente ilícitos civis dos ilícitos administrativos e dos ilícitos penais. Consequentemente, também não se admite haver diferenciação efetiva entre sanções de natureza civil, ou administrativa, e penais, cujas diferenças estariam somente no terreno valorativo.

As sanções penais seriam designadas para aqueles que cometessem ilícitos de maior gravidade contra os interesses da sociedade, ou seja, para tais ilícitos a diferença estaria restrita à averiguação da seriedade da transgressão da ordem legal.

A opinião de Machado sobre o tema é de que a pena poderia ser mais rigorosa, “e provavelmente é por esse motivo que o Direito mantém a opinião de que, como somente ao Poder Judiciário, cabe a aplicação das sanções relativas aos ilícitos, daí decorre o caráter peculiar do ilícito penal”.¹⁶¹

As condutas de inadimplemento de normas tributárias permanecem ocasionando as medidas repressivas de origem administrativa - multas. E ocasionam ainda medidas penais se não estabelecem apenas para o descumprimento da obrigação principal, ou seja, se não significarem apenas o não pagamento de tributos, sem que ocorra ato que intente encobrir o fato que o gerou ou, ainda, adiar esse pagamento.

Mesmo restando justificada pela doutrina a sanção penal aplicada conjuntamente com as medidas administrativas, permanecendo ambas as instâncias independentes, não se encontra justificção para o fato de serem mantidas duplas instâncias para essa aplicação, o que torna ainda mais complexo e lento o sistema legal, dificultando a tarefa de coibir os empreendimentos ilícitos que se intenta punir.

¹⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. Op. cit., p. 462.

Sendo a prisão a sanção penal mais rigorosa, as cláusulas que tratam de ilícitos dessa natureza, com o advento da Constituição Federal, para garantir amparo e a defesa à liberdade do indivíduo, têm redobrado os cuidados para a prescrição dessas sanções.

Essa atitude se revela em atitudes até de dar ao denunciado o benefício de silenciar, o que acaba por eivar de inconstitucionalidade a requisição de documentos e informações imprescindíveis para que se realize integralmente a fiscalização tributária.

Para Bastos, “ao determinar que são ilícitos penais atos de inadimplemento de preceitos tributários, ocorre o estabelecimento de dificuldades relativamente à responsabilização do agente”¹⁶², o que deveria ser objeto de reconsideração.

¹⁶² BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 308.

CONCLUSÃO

O presente estudo, cumprindo o objetivo de analisar os meandros da denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento tributário, evidenciou, inicialmente, que os termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional devem ser interpretados como a introdução da denúncia espontânea como meio de excluir o contribuinte da responsabilidade pelo cometimento de infrações aos ditames das regras tributárias (compreendidas estas como obrigações) de caráter principal ou acessório.

Nesse sentido, deve o contribuinte observar que a denúncia espontânea somente será eficaz e surtirá os efeitos legais desejáveis quando realizada com anterioridade à instauração ou à realização de procedimentos fiscalizatórios, bem como deve realizar, concomitantemente à denúncia, a satisfação total ou o parcelamento do débito.

Quanto se trata de tributos sujeitos a lançamento por homologação, os quais se encontram na dependência de que o contribuinte, voluntariamente, o realize, embora esse lançamento se encontre vinculado à averiguação por parte do Fisco em relação a valores e procedimentos, observou-se que a denúncia espontânea é passível de ser aplicada.

O procedimento, nesse caso, será através da correção do lançamento feito, declarando o contribuinte ter verificado engano ou falhas na declaração já prestada, com a satisfação do valor pendente, em seguimento ao que determina o referido artigo 138.

Outra conclusão importante acerca do tema em estudo é relativa às multas, as quais, na denúncia espontânea, deverão ser excluídas, de vez que, ao valer-se do instituto, no momento oportuno, o contribuinte será isento de quaisquer penalizações.

Outra questão importante a ser destacada é que o presente estudo indicou que o ponto que apresenta maior controvérsia entre os doutrinadores, relativamente ao tema, é quanto ao parcelamento do débito na ocorrência de denúncia espontânea.

Nesse sentido, verificou-se haver entre os autores estudados tanto a interpretação de que dito parcelamento não é cabível diante do teor do artigo 138 do Código Tributário Nacional como, também, a interpretação de que este é perfeitamente aplicável.

De qualquer modo, o que se pode concluir quanto a esse ponto é que, mesmo que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, majoritariamente, entenda que nesses casos não é admissível a hipótese do parcelamento, a forma pela qual se fará o pagamento independe do mesmo ser parcelado ou não.

Essa conclusão se justifica tendo em vista que o teor do artigo 138 não distingue entre a forma imediata de satisfação do pagamento devido ou o seu parcelamento.

A distinção será feita, evidentemente, diante da questão da extinção do crédito tributário, a qual será imediata quando o pagamento dos valores devidos for imediato e, no parcelamento, somente após a comprovação da satisfação integral do débito.

Também em relação a essa questão, considera-se que o artigo 155-A, § 1º, do Código Tributário Nacional, manifesta entendimento contrário à maioria das posições doutrinárias estudadas, visto que prevê a incidência de juros e multa no parcelamento.

Desse modo, conclui-se que o mesmo, por divergir do previsto no artigo 138 do mesmo diploma legal, representa, ao mesmo tempo, um promotor do acirramento das divergências já existentes e, também, uma contradição que seria desnecessária, visto que a aplicação do artigo 138 exclui peremptoriamente essa incidência.

Assim, na denúncia espontânea, em tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a dinâmica necessária e eficaz, em cumprimento dos princípios da legalidade e da isonomia tributária, deve ser aquela cuja previsão vai de encontro ao teor do artigo 138, visto que não se deve cobrar juros e multa do contribuinte que, espontaneamente, verifica e declara a existência de incorreções no lançamento anterior.

Em se tratando de crime contra a ordem tributária, verificou-se que nesta modalidade de ilícitos existe a intenção de supressão ou de redução, deliberada, dos pagamentos, ato ilícito.

Nesse caso, não se conclui pela impossibilidade da denúncia espontânea, mas sim pelo cabimento e a necessidade da penalização, em termos de multas e juros, satisfação do débito e, somente após, a extinção da responsabilidade do sujeito passivo.

Ainda, como a Constituição Federal contempla os princípios do contraditório e da ampla defesa na esfera do Poder Judiciário e também na esfera administrativa, assim como coloca a todos sob a proteção do devido processo legal, na questão dos débitos tributários também esses pressupostos são válidos e necessários.

Do mesmo modo, em tais casos, se o parcelamento da dívida ou a satisfação integral desta faz com que o Estado deixe de considerar a hipótese da ocorrência de um crime tributário, torna-se claro que a intenção do legislador não foi unicamente a proteção da ordem tributária (que entende não se encontrar lesada se houver o pagamento ou a promessa de pagamento representada pelo parcelamento), mas a garantia da arrecadação.

Finalmente, conclui-se que o artigo 138 do Código Tributário Nacional objetiva essencialmente excluir a responsabilidade do contribuinte que tenha infringido as normas tributárias e deseje retratar-se, recompensando-o pela intenção de agir de modo correto e não permanecer na conduta anterior, pela denúncia espontânea da infração cometida.

Com esse escopo, não apenas o contribuinte se vê beneficiado, mas a própria autoridade tributária é favorecida, porquanto a denúncia espontânea evita a realização do processo fiscalizatório, atribui maior celeridade e garantia ao pagamento do tributo devido, torna o processo de arrecadação mais facilitado e eficiente.

Enfim, observou-se que a tendência do Superior Tribunal de Justiça necessita de urgente reformulação, no sentido de que uma vez realizada a denúncia espontânea e sendo pago imediata ou parceladamente o débito tributário, não havendo procedimento fiscalizatório administrativo instaurado, mesmo nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, devem ser suprimidos juros e multas.

Tal posicionamento, além de beneficiar o Fisco, contempla o direito do contribuinte em valer-se de uma prerrogativa legal que traz o reconhecimento da ilegitimidade de tal cobrança, fundado no teor do artigo 138, ancorado nos princípios tributários da legalidade e da isonomia no tratamento do sujeito passivo das obrigações tributárias.

REFERENCIAS

ALEXANDRINO, Marcelo; PAULO, Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. Rio de Janeiro: Impetus, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

AMORIM FILHO, Agnelo. Critério científico para distinguir a prescrição da decadência e para identificar as ações imprescritíveis. **Revista dos Tribunais**, a. 2, vol. 300, out./1961, p. 30-37.

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Direito Penal Tributário: Crimes Contra a Ordem Tributária e Contra a Previdência Social**. São Paulo : Atlas, 1997.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ÁVILA, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2007.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro, Forense, 1974.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Comentários à Constituição do Brasil promulgada em 5 de outubro de 1988**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. São Paulo : Lejus, 1999.

BORGES, José Cassiano. **Crimes contra a ordem tributária: pareceres**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BUONO, Fernando. Da prescrição do direito à repetição de indébito fiscal. Análise das inovações introduzidas pela Lei Complementar nº 118, de 9 de fevereiro de 2005. **Associação Paulista de Estudos Tributários**. Disponível em http://www.apet.org.br/artigos/ver.asp?art_id=228. Acesso em 9 de abril de 2010.

CAPEZ, Fernando. **Curso de Direito Penal: parte geral**. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CASSONE, Vitorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2003.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIMENTI, Ricardo Cunha; PIERRI, Andréa de Toledo. **Teoria e Prática do Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHIOVENDA, Giuseppe. **Instituições de direito processual civil**. Tradução de J. Guimarães Menegale. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

COSTA JUNIOR, Paulo José da. Ilícitos tributários. **Repertório IOB de Jurisprudências**, fev/95, p. 95, p. 99.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. A posição do STJ quanto à decadência relativa aos tributos lançados por homologação e sua inaplicabilidade à restituição e compensação tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**, a. 2, n. 30, p.100-105.

DELMANTO, Celso, DELMANTO, Roberto, DELMANTO JUNIOR, Roberto. **Código Penal Comentado**. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2006.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 14 ed. São Paulo: Atlas, 2002.

FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Comentários aos artigos 113 a 138. In FREITAS, Vladimir Passos de. **Código Tributário Nacional Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

FREITAS, Wladimir P. de. **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2004.

GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2005.

HABLE, José. **A extinção do crédito tributário por decurso de prazo**. Brasília: Lúmen Juris, 2007.

_____. Decadência e prescrição no Direito Tributário e no Direito Civil . **Jus Navigandi**. Teresina, a. 13, n. 1998, 20 de dezembro de 2008. Disponível em <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=12105>>. Acesso em 20 de abril de 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. São Paulo: Atlas, 2007.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da prescrição e da decadência**. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

MACHADO, Hugo de Brito. A Decadência e os Tributos Sujeitos a lançamento por homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, a. 6, n. 59, p. 48/49, out./2005.

_____. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. São Paulo: Atlas, 2004.

_____. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Lançamento tributário e decadência**. São Paulo: Dialética, 2002.

_____. Questão Prejudicial nos Crimes Contra a Ordem Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 9, abr/1996, p. 49-51.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2008.

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

MELO, Celso Antônio Bandeira de. **Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba - Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 1997.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2007.

PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **Imposto sobre rendimentos**. Boletim IOB Comenta, ano III, edição nº 36, 1º semana de setembro/2001, p. 4.

RODRIGUES, Sílvio. **Direito civil**. São Paulo: Saraiva, 2003.

ROTCHMANN, Gerd. **Infrações Tributárias e Delitos Fiscais**. São Paulo: Saraiva, 1996.

SILVA, Juary. **Elementos de Direito Penal Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1998.

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

TOURINHO FILHO, Fernando da Costa. **Processo Penal**. São Paulo: Saraiva, 2003.

VIANA, Marco Aurélio da Silva. **Curso de Direito Civil**. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.

VILLELA, Gilberto Etchaluz. **A responsabilidade tributária.** Porto Alegre : Livraria do Advogado, 2001.