

INDUÇÃO TRIBUTÁRIA E DENÚNCIA ESPONTÂNEA: REDEFINIÇÕES A PARTIR DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA*

TAX INDUCTION AND SPONTANEOUS COMPLAINT: REDEFINATIONS FROM THE JURISPRUDENCE OF THE SUPERIOR COURT OF JUSTICE

Maria Lírida Calou de Araújo e Mendonça^{**}

Arnaldo Coelho da Silva Filho^{***}

RESUMO: O trabalho objetivou a análise da indução tributária na denúncia espontânea visando responder questionamento sobre a forma de influência que as decisões pacificadas do Superior Tribunal de Justiça (STJ) sobre denúncia espontânea causam nos contribuintes infratores. A pesquisa foi realizada através de estudo bibliográfico e de quatro entendimentos jurisprudenciais pacificados do STJ. Em primeiro, percebeu-se ser a transferência dos custos administrativos da Administração Tributária para o contribuinte infrator, com a consequente exclusão da penalidade tributária, o enfoque econômico da denúncia espontânea. Em seguida, notou-se que indução tributária, concretizada nas normas tributárias indutoras, tem na denúncia espontânea exemplo prático, estimulando o contribuinte infrator a se regularizar. Por fim, após a análise dos quatro julgados propostos, concluiu-se que a jurisprudência do STJ, em caráter geral, induz os contribuintes infratores a adotarem a denúncia espontânea, mas a peculiaridade de cada caso ainda deve ser levada em consideração.

Palavras-chave: Denúncia espontânea. Custos Administrativos. Penalidade Tributária. Contribuinte infrator.

* Artigo recebido em: 25.12.2016

Artigo aceito em: 24.02.2017

Fomento: Trabalho desenvolvido no âmbito do Grupo de Estudos e Pesquisas em Direito Administrativo e Tributário (GEPDAT) – UNIFOR/CE.

^{**} Pós-Doutora em Direito Tributário pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Doutora em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco (UFPE). Mestre em Direito Público pela Universidade Federal do Ceará (UFC). Professora Titular do Curso de Pós-Graduação strictu sensu em Direito Constitucional - Mestrado e Doutorado - na Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE). Professora do curso de Pós-Graduação lato sensu em Direito e Processo Tributários na Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE). Professora do curso de graduação em Direito na Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE) e do Centro Universitário Católica de Quixadá (UNICATÓLICA). Coordenadora-geral do Grupo de Estudos e Pesquisas em Direito Administrativo e Tributário (GEPDAT). Fortaleza – CE. E-mail: liridacalou@unifor.br

^{***} Mestrando em Direito Constitucional Público e Teoria Política, pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE). Especialista em Direito e Processo Tributários pela Universidade de Fortaleza (UNIFOR/CE). Membro do Grupo de Estudos e Pesquisas em Direito Administrativo e Tributário (GEPDAT). Fortaleza – CE. E-mail: arnaldo.csf@gmail.com

ABSTRACT: The objective of this study was the analysis of tax induction in the spontaneous denunciation, in order to answer questions about the influence that the pacified decisions of the Superior Court of Justice (STJ) on spontaneous denunciation cause to the taxpayers. The research was carried out through a bibliographic study and four jurisprudential understandings of the STJ. First, it was perceived as the transfer of the administrative costs of the Tax Administration to the taxpayer, with the consequent exclusion of the tax penalty, the economic focus of the spontaneous denunciation. Next, it was noticed that tax induction, concretized in the tax rules inducing, has in the spontaneous denunciation practical example, stimulating the offending taxpayer to regularize. Finally, after analyzing the four judgments proposed, it was concluded that the jurisprudence of the STJ, in general, induces the offending taxpayers to adopt spontaneous denunciation, but the peculiarity of each case must still be taken into account.

Keywords: Spontaneous denunciation. Administrative costs. Tax Penalty. Tax offender.

1. INTRODUÇÃO

A denúncia espontânea é instituto previsto no art. 138 do CTN. Pressupõe a prática de infração tributária anterior e sua não fiscalização ou apuração em procedimento administrativo por parte da Administração Tributária, bem como a confissão do contribuinte infrator seguido do pagamento integral do tributo com seus acréscimos. O enfoque dado pela doutrina tradicional é axiológico, existindo possibilidade de análise pela ótica econômica. Nesta, percebe-se a denúncia espontânea como benefício tanto para o Estado como para o contribuinte. Aquele desistindo da penalidade tributária em prol da arrecadação do tributo e na diminuição de custos administrativos; este, excluindo responsabilidade pela infração. Estimula-se a regularização do contribuinte infrator, que seria penalizado caso não confessasse e pagasse.

As balizas de aplicação da denúncia espontânea foram definidas pelo Superior Tribunal de Justiça em vários julgados a favor e contra os contribuintes. Permitindo-se o seguinte questionamento: as decisões do STJ sobre denúncia espontânea, focadas na preservação dos custos administrativos, influenciam de forma negativa ou positiva na adoção da denúncia espontânea pelos contribuintes infratores?

Para responder este questionamento, intenta-se o objetivo geral da pesquisa em: analisar qual a influência da jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça, referente à denúncia espontânea, nas condutas dos contribuintes infratores. Para tanto, divide-se o trabalho em três partes.

Na primeira, apresenta-se a denúncia espontânea em seu conceito, requisitos, aplicabilidade e vantagem de adoção tanto para a Administração Tributária, como para o contribuinte. Na segunda, investiga-se a construção da doutrina sobre a indução tributária como faceta da função extrafiscal, concretizada, de forma geral, nas normas tributárias indutoras, e em específico em benefícios fiscais, como a denúncia espontânea. Na terceira, examinam-se quatro posicionamentos pacíficos do STJ sobre denúncia espontânea, com a diminuição dos custos administrativos adotada como elemento central. Munido do referencial teórico da indução tributária, visa responder o questionamento do trabalho.

A pesquisa é bibliográfica e jurisprudencial. Fundamentada em livros, artigos e periódicos específicos sobre o tema. A jurisprudência é limitada ao do Superior Tribunal de Justiça. O método é lógico-dedutivo, partindo-se, portanto, do geral para o específico.

2. DENÚNCIA ESPONTÂNEA: ASPECTOS GERAIS E VANTAGENS PARA O CONTRIBUINTE E PARA A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

A denúncia espontânea não é novidade no ordenamento jurídico nacional. Já foi regulado pela Consolidação das Leis do Imposto de Consumo (Decreto nº 26.149, de 1949, em seu art. 201¹), e mais recente pelo art. 76, I, da Lei nº 4.502, de 30

¹ Art. 201. Os contribuintes que procurarem espontaneamente a repartição arrecadadora, antes de qualquer procedimento fiscal, para sanar qualquer irregularidade ou recolher imposto devido à Fazenda Nacional, poderão ser atendidos dentro de dez (10) dias, contados da data do requerimento, independente de qualquer penalidade. Parágrafo único. Excetua-se da regra deste artigo o recolhimento espontâneo do imposto fora da norma prevista na letra a da Observação 2.^a, Tabela "A", deste Decreto-lei, caso em que será feito com as seguintes multas (Decreto-lei n.º 9.276, de 1946,

de novembro de 1964². Era medida severa e limitada, impossibilitada em alguns casos específicos previstos na legislação. Surgiu ao lado dos dispositivos com finalidades repressivas e punitivas como medida oportunista e cômoda a Administração Tributária induzindo o contribuinte por medida eficaz a cumprir espontaneamente seus deveres e obrigações tributárias³.

Presente no Código Tributário Nacional desde sua promulgação em 1966⁴, no art. 138⁵. Trata de dispositivo que garante ao contribuinte o direito de ver excluída sua responsabilidade por infração, logo, da penalidade pecuniária, nos casos em que deveria já deveria ter pagado tributo devido e não o fez. Desde que espontaneamente confesse a infração e realize o pagamento espontâneo do tributo devido.

Recolherá não somente o tributo em sua integralidade, mas também juros de mora. No caso de necessidade de apuração do valor do tributo devido, o contribuinte deverá recolher quantia arbitrada pela autoridade administrativa. Este benefício só é conferido caso o recolhimento ocorra antes que a Administração Tributária inicie qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização que se relacione com a infração.

art. 2.º): a) de 10%, quando se verificar até quinze (15) dias da data da entrega do produto a consumo; b) de 20%, depois de quinze (15) até trinta (30) dias; e c) de 50%, depois de trinta (30) dias.

² Art. 76. Não serão aplicadas penalidades: I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

³ ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário. **Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa**, São Paulo, Vol. 5. p. 249-261, jul., 2011.

⁴ Quando ainda Projeto de Código Tributário Nacional, o art. 138 (que na época era o art. 174) foi considerado exceção ao princípio da objetividade das infrações tributárias. Ou seja, aqui se considerava o elemento intelectual (vontade) do contribuinte. (BRASÍLIA, 1954)

⁵ 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.

A análise do dispositivo se inicia pela noção de que se exclui a responsabilidade pela infração por não pagamento de tributo. Ou seja, é preciso que o sujeito passivo pratique infração a legislação tributária e que tenha a consequência do não pagamento de tributo devido. Trata-se de não cumprimento ou cumprimento inferior de obrigação tributária principal. Obrigações acessórias, em regra, não são seguidas de recolhimento de tributos, mas em seu interesse de arrecadação ou fiscalização (art. 113, §2º, CTN⁶). Comparecendo a Administração Tributária, o contribuinte que reconhece a conduta faltosa e paga o tributo devido, tem excluída sua responsabilidade, não sendo obrigado ao pagamento de penalidade tributária. Isso desde que ainda não tenha iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização com fins de apurar a infração denunciada.

Para fins do parágrafo único do art. 138, considerar-se-á espontânea a autodenúncia que ocorrer antes da Administração Pública iniciar qualquer procedimento ou fiscalização para o recebimento do tributo devido. Não se incluem os atos administrativos dos quais o contribuinte não tenha normal ciência, ou seja, que ocorram dentro da repartição fiscal. O contribuinte deve saber o exato momento que perde o direito a espontaneidade.

Somente quando a Administração Tributária não possuir ciência da infração praticada pode-se falar em espontaneidade. Por sua vez, não se incluem no conceito de fiscalização aquelas medidas genéricas que não visem à apuração de irregularidade determinada e concreta⁷. O procedimento administrativo, para fins de exclusão da espontaneidade, devido ao seu caráter específico, deverá ser sobre fato concreto e não hipotético. As medidas de fiscalização, por outro lado, por seu caráter

⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. §2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁷ ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário. **Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa**, São Paulo, Vol. 5. p. 249-261, jul., 2011.

genérico, não excluem a espontaneidade⁸, exceto se tratarem de fiscalização voltada para apuração de infrações relacionadas a tributo devido e não pago⁹. Em âmbito federal, excluem a espontaneidade do contribuinte os atos previstos nos incisos do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 26 de março de 1972¹⁰, que devem ser formalizados e documentados (art. 196, CTN¹¹). Devem ainda ser praticados no prazo de 60 (sessenta dias), podendo ser prorrogável. Caso contrário, retoma-se a espontaneidade¹².

Além da autodenúncia, o art. 138 do CTN também requer a necessidade de pagamento integral do tributo devido ou depósito do valor arbitrado pela autoridade administrativa. O pagamento ou depósito deve ser integral. Não que falte razão em afirmar ser a autodenúncia o cerne da norma de denúncia espontânea¹³. Mas como o texto do dispositivo afirma, somente com o pagamento do tributo devido é que se pode defender a exclusão da responsabilidade pela penalidade. A

⁸ ZANON, André Santos. A Evasão Tributária e a Denúncia Espontânea no Direito Tributário brasileiro (com as alterações introduzidas pela Lei Complementar 104, De 10.01.2001), **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 45, p. 65 – 129, jul./ago, 2002; MARICATO, Andreia Fogaça. O Dever Instrumental Informatizado e a Denúncia Espontânea, **Revista de Direito Brasileira**, vol. 3, p.209-233, jul./dez., 2012.

⁹ GOUVÊA, Marcus de Freitas. Denúncia Espontânea em Direito Tributário, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 64, p. 40-70, set./out., 2005.

¹⁰ Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros; III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada. § 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. § 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

¹¹ Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas. Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

¹² OLIVEIRA JUNIOR, Ananias Ribeiro. A reaquisição da espontaneidade e o direito à consulta fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 105, p.301-310, jul./ago., 2012.

¹³ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III, São Paulo, Atlas, 2005.

expressão “se for caso” não afasta a obrigatoriedade do pagamento devido para se permitir interpretação no sentido que o pagamento não seja obrigatório, exceto se outra lei assim o dispuser¹⁴. A eficácia da denúncia espontânea, portanto, depende do pagamento ou depósito integral do tributo devido. Antecipando comentário sobre item da última parte, é acertada posição que o parcelamento, mesmo com pagamento da sua primeira parcela, não beneficia o contribuinte com a denúncia espontânea.

Quanto a exclusão da penalidade tributaria, as posições dividem-se entre a exclusão integral de todas as penalidades pecuniárias, seja de caráter moratório e punitivo, ou somente aquelas de caráter específico de punitivo. A primeira posição beneficiaria os contribuintes infratores, que restariam obrigados ao pagamento somente do tributo devido com juros. A segunda posição beneficiaria a Administração Tributária, que além do tributo corrigido, também arrecadaria o valor da multa moratória. A questão trata de saber se a multa de mora é de caráter punitivo ou compensatório. Ao que parece, não faz sentido cindir a penalidade tributária em duas espécies. Tratam de sanção única que tem como fato gerador o não pagamento do tributo no prazo previsto em Lei. Dessa forma, a denúncia espontânea deve excluir não apenas a responsabilidade sobre penalidades ditas punitivas, mas também pelas moratórias¹⁵.

O instituto costuma ser analisado pela doutrina tradicional em um enfoque axiológico, como retribuição pelo bom comportamento espontâneo do infrator.

¹⁴ BARROS, Felipe Luiz Machado . Denúncia espontânea: pressupostos de admissibilidade, requisitos de forma e impossibilidade de alteração do instituto pelas entidades tributantes. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, v. 49, p. 145-165, 2003.

¹⁵ GOUVÊA, Marcus de Freitas. Denúncia Espontânea em Direito Tributário, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 64, p. 40-70, set./out., 2005; CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária – substituição de obrigados. **Revista Tributária das Américas**, vol. 1, p.249-322, jan./jun., 2010; ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade no procedimento tributário. **Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa**, São Paulo, Vol. 5. p. 249-261, jul., 2011;

Afirma-se tratar de comportamento adequado e justo da Administração Pública exonerar o contribuinte infrator autodenunciante com pagamento do tributo devido e seus acréscimos¹⁶

Contudo, não somente neste aspecto a denúncia espontânea pode ser analisada, mas também pelo enfoque econômico. Trata não apenas de um redutor de custos para o contribuinte, mas também para Administração Tributária. O contribuinte possui o custo de conformidade para se adequar a legislação tributária. Já a Administração Tributária possui o custo administrativo para realizar a fiscalização¹⁷. Quando se transfere para o contribuinte o custo administrativo de apurar a infração e denunciá-la, também cria outro custo de conformidade, além do pagamento do tributo com seus acréscimos. Por isso se desonera o contribuinte infrator da penalidade pecuniária. Este já suportou o custo que a Administração Tributária incorreria para fiscalização e arrecadação, e ainda pagou ou depositou o tributo. Essa relação de troca (*trade off*) é onde se encontra a denúncia espontânea em um enfoque econômico. A multa excluída corresponde aquela que seria aplicada pela Administração Tributária em decorrência da fiscalização. Portanto, o art. 138 positiva este *trade off*, sendo o momento anterior ao custo administrativo o relevante para se averiguar a espontaneidade da denúncia. Transferindo-se o custo administrativo para o contribuinte, será por este sopesado o custo e o benefício da adoção da denúncia espontânea¹⁸.

¹⁶ CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária – substituição de obrigados. **Revista Tributária das Américas**, vol. 1, p.249-322, jan./jun., 2010.

¹⁷ BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo: FEA/USP, 2001.

¹⁸ PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO Jr., Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira., O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias, **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 2, p. 338-353, 2012; VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 13, n. 74, p.81-100, mar., 2015.

A denúncia espontânea é instituto que visa estimular o contribuinte infrator a pagar o tributo devido, incorrendo em custos que seriam da Administração Tributária. Em consequência, afasta-se sua responsabilidade pela infração tributária. É benefício duplo que possui caráter de incentivo de comportamento. A norma que estimula condutas é conhecida como norma de indução ou norma indutora. Seu estudo e relação com o Direito Tributário, para fins de denúncia espontânea, é o que se verá na próxima parte.

3. A INDUÇÃO DO COMPORTAMENTO NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Analisada em tópico anterior a denúncia espontânea, concluiu-se pelo benefício duplo em sua adoção para o contribuinte infrator e para Administração Tributária. Para o primeiro, com a responsabilidade por infração excluída pelo pagamento ou depósito do tributo devido. Para o segundo, com diminutos ou inexistentes custos administrativos de fiscalização, além da arrecadação do montante do tributo. Entretanto, como se investiga o estímulo para o contribuinte em se utilizar da denúncia espontânea? Trata da via da indução tributária, forma de atuação interventiva do Estado na economia

A atuação estatal engloba tanto aquela no setor privado, como a prestação e a regulação do serviço público. É conceito que remonta ao de atividade econômica em sentido amplo. Entretanto, quando realizado em área de atuação diversa da sua normal (setor privado), adota o nome de intervenção. Atuar é o agir; intervir é o agir em área diversa de sua alçada original. por parte¹⁹. O local da intervenção do Estado na economia é no domínio econômico²⁰.

¹⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 12. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

²⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

Quando da intervenção econômica, o Estado age de três formas distintas: a) por absorção ou participação; b) por direção; ou c) por indução. Na primeira, atua como se empresário fosse: por absorção, criar monopólio sobre certo bem ou serviço, e por participação atuar no mercado em regime de concorrência com a iniciativa privada. Essa espécie de intervenção é conhecida como direta. É intervenção direta *no* domínio econômico, mediante suas sociedades de economia mista e empresas públicas. Na segunda, através de normas de intervenção por direção, dotadas de comandos imperativos, impostas inclusive às empresas estatais em regime de concorrência. Na terceira, por indução, estimulando ou desestimulando condutas. Nas duas últimas a intervenção é indireta *sobre* o domínio econômico²¹.

Por indução, a atuação estatal toma feição regulatória por meio de normas com caráter persuasivo, que atuam na vontade consciente. A sanção, nesse tipo de normativo, pode possuir faceta de premial ou incentivadora²². Objetiva estimular o agente econômico a adotar a conduta desejável. A intervenção deve ser racional e planejada, pois a atuação em um setor pode influenciar outros. Utilizar medida isolada de intervenção poderá ter negativos efeitos em outros setores. A situação de equilíbrio sempre será meta visada²³. A norma de indução não guarda obrigatoriedade de cumprimento, como as normas de direção. O sujeito pondera os benefícios e malefícios de praticar seu ato de incidência. Se aderir a norma, restará vinculado a sua prescrição, correspondente ao benefício normativo previsto²⁴.

As normas indutoras existem em todo o ordenamento jurídico. Em matéria de tributação, recebem o nome de normas tributárias indutoras. São meios para a

²¹ MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico**: revista e actualizada. 2 ed. Coimbra: Coimbra, 1988; GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 12. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

²² BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função**: novos estudos de teoria do Direito. Tradução de: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Editora Manole, 2007.

²³ FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

²⁴ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**: interpretação e crítica. 12. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

obtenção de um fim. Como o Direito Tributário é instrumento que não possui vontade, o fim objetivado é o do sistema político vigente²⁵. São as normas que compõem o sistema de direito positivo da Ordem Tributária que concretizam o instrumental do Direito Tributário.

Quanto as normas tributárias, é impossível considerar caráter de diretivo. Não se cogita de conduta dirigida por normas tributárias, se o pressuposto é a liberdade do contribuinte incorrer ou não no fato gerador²⁶. Somente praticando-o nascerá a obrigação tributária e a relação jurídica tributária consequente, podendo se falar em incidência obrigatoriedade legal de cumprimento²⁷. Fosse o contribuinte obrigado a incorrer no fato gerador, estar-se-ia diante de efeito confiscatório da tributação. Caso impossível a prática do fato gerador, por outro lado, sequer poderia falar em norma tributária.

A norma tributária só poderá possuir o caráter indutor²⁸. A indução encontra-se com o Direito Tributário na função extrafiscal dos tributos. A norma indutora pode onerar ou desonerar tributo a depender do exercício de determinado comportamento. É o exemplo de onerar imposto de importação. É indução negativa, pois não se proíbe fato de importação, porém o Estado pode onerá-la de forma a considerá-la proibitiva²⁹

A identificação da função extrafiscal resulta na identificação do caráter indutor da norma tributária. Sua validade dependerá de atenção aos princípios e

²⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

²⁶ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁷ FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

²⁸ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

²⁹ GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007; BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

regras constitucionais. Sendo árdua a tarefa de identificar o efeito indutor das normas, como casos de tratamentos tributários mais complexos, onde resultado final não é facilmente apresentado³⁰.

Não é somente por meio da tributação que haverá a indução. Esta é importante, mas não única. Quando se fala de normas tributárias indutoras, não se está falando de tributos indutores. Afora a tributação extrafiscal, existem mecanismos outros que o Estado pode se valer para induzir o comportamento dos contribuintes. É o caso dos benefícios fiscais, dos incentivos e das subvenções. Ou seja, das normas tributárias indutoras³¹. Em relação aos benefícios fiscais, três elementos são característicos: i) medidas estatais veiculadas por normas tributárias; ii) possuem função extrafiscal; e iii) resultam em vantagem ou alívio de caráter fiscal excepcional para seus beneficiários. São vantagens tributárias informadas por normas dotadas de finalidade extrafiscal – indutora ou redistributiva – qualificando afastamento da igualdade pela capacidade contributiva³².

Como a denúncia espontânea visa estimular o comportamento do contribuinte ao pagamento e depósito de tributos devidos, tendo a consequente exclusão da responsabilidade por infração, é espécie de norma tributária indutora³³. Também é benefício fiscal, por cumprir os requisitos necessários expostos no parágrafo anterior.

³⁰ BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Incentivo Fiscal Ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988**. Tese (Doutorado em Direito). – Faculdade de Direito da Universidade São Paulo: São Paulo, 2013.

³¹ SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

³² ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Tese (Doutorado no âmbito do Convênio Acadêmico Internacional para Co-orientação de Tese de Doutorado celebrado pela Faculdade de Direito de São Paulo) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2013.

³³ PACHECO, Angela M. da Motta. Denúncia Espontânea e Isenções - Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 57, junho de 2000, pp. 7-18.

Contudo, questiona-se qual efeito as decisões do STJ sobre denúncia espontânea, focadas na preservação dos custos administrativos, na adoção da denúncia espontânea dos contribuintes infratores. Seria um efeito negativo ou positivo? As formas de concretização da indução foram construídas pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça nos últimos anos. Na próxima parte, analisar-se-á as principais decisões do STJ sobre denúncia espontânea, visando considerar o impacto efetivo da indução pela interpretação jurisprudencial.

4. A INDUÇÃO TRIBUTÁRIA NA DENÚNCIA ESPONTÂNEA: ANÁLISE DE CASOS DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Superior Tribunal de Justiça confrontou-se com diversos recursos envolvendo o tema denúncia espontânea³⁴. Durante os anos, construiu a metódica de aplicação do art. 138 do CTN. Restou pacificado o entendimento sobre a necessidade de atenção aos custos administrativos. O caráter interpretativo é aquele vantajoso para a Administração Tributária. Entendeu o Tribunal Superior que a norma tributária de denúncia espontânea, mesmo que induza o comportamento do contribuinte, deve ser analisada pela ótica econômica dos custos administrativos.

Nos próximos itens irá se analisar quatro posicionamentos sobre denúncia espontânea. Busca-se, por análise jurisprudencial, responder o questionamento da pesquisa em relação influência das decisões do STJ, focadas na preservação dos custos administrativos, se positivas ou negativas, na adoção da denúncia espontânea pelos contribuintes infratores.

Cada item terá parágrafo comentando a indução tributária das decisões com relação à opção pela denúncia espontânea: se positiva, negativa ou

³⁴ Pesquisa no site do tribunal, no catálogo de jurisprudências, pelo pela expressão “denúncia espontânea” retorna um total: 1 (uma) súmula, 5 (cinco) acórdãos repetitivos, 1.554 (mil quinhentos e cinquenta e quatro) acórdãos, 5 (cinco) decisões em recurso repetitivo, 17.042 (dezesete mil e quarenta e duas) decisões monocráticas e 40 (quarenta) menções em informativos de jurisprudência.

aparentemente positiva ou aparentemente negativa. Antes de se comentar a indução, apresentar-se-á o caso do julgado. As provocações em cada tópico visam ilustrar as possibilidades que resultariam na forma da indução. O resultado de indução das decisões leva em consideração o caso concreto analisado na decisão, podendo haver outros em que a indução resulte diferente da aqui exposta, a depender do caso concreto. Contudo, busca-se apontar o impacto das decisões do STJ nos casos específicas que lhe foram apresentados.

**a. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO DECLARADO, MAS NÃO PAGO
– SÚMULA 360/STJ**

A Súmula nº 360/STJ afirma que “o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, regularmente declarados, mas pagos a destempo”. É o caso de tributos como ICMS, IPI, ISS e PIS/COFINS. É obrigação legal do contribuinte verificar o fato gerador, apurar o valor do tributo, prestar a declaração correspondente as Fazendas Públicas, e realizar o pagamento espontâneo (art. 150, do CTN³⁵). Contudo, existem situações em que o contribuinte, apesar de apresentar a declaração, não realiza o pagamento do tributo respectivo. Nestes casos, entende o STJ que não se pode falar em denúncia espontânea. É o entendimento também do REsp nº 962.379/RS, adotado como representativo de controvérsia³⁶.

³⁵ Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

³⁶ (...) 1. Nos termos da Súmula 360/STJ, “O benefício da denúncia espontânea não se aplica tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. É que a de Declaração de Débitos Tributários Federais–DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS–GIA ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco. Se o crédito foi assim previamente declarado e constituído pelo contribuinte, não se configura denúncia espontânea (art. 138 do CTN) o seu posterior recolhimento fora do prazo estabelecido. 2. Recurso especial desprovido. Recurso sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp Nº 962.379 - RS, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, julgado em 22.10.2008).

O lançamento por homologação transfere os custos administrativos de fiscalização e apuração do tributo para o contribuinte. É imposição legal. Há, portanto, além do custo de conformidade do contribuinte, o custo administrativo e o custo do tributo. Quando se apresenta declaração sem o pagamento do tributo no vencimento, o STJ entende ser impossível a invocação do art. 138 do CTN. E o fez corretamente, dentro da sua jurisprudência atual. É que "a entrega da declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco" (Súmula nº 436/STJ). Ou seja, já "constituído" o crédito tributário pela declaração, e sem o pagamento do tributo no prazo, os custos administrativos da arrecadação são novamente transferidos para a Administração Tributária, embora os de fiscalização já tenham sido suportados pelo contribuinte³⁷.

A declaração desacompanhada do pagamento do tributo cientifica a Fazenda Pública de infração do contribuinte, a qual já poderá intentar ação judicial para a cobrança do crédito tributário, incluindo as penalidades cabíveis. Caso contrário é aquele em que o contribuinte apresentou declaração, percebe erro nesta, confessa o erro e paga espontaneamente o valor. O STJ entende que este caso configura a denúncia espontânea. (AgRg no Ag 600.847/PR)³⁸.

³⁷ VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 13, n. 74, p.81-100, mar., 2015.

³⁸ (...) 1. É cediço na Corte que "Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a consequente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte recolhidos fora do prazo de vencimento" (...) 2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. (...) 3. Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, (...). 4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor. 5.

Do exposto, qual o estímulo para a indução referente à denúncia espontânea? No caso da Súmula nº 360/STJ, o posicionamento do Tribunal Superior invalida tentativas de invocar o art. 138 do CTN quando o contribuinte declara e não paga o tributo. Induz o contribuinte a atuar dentro da legalidade, sem confiança no benefício da denúncia espontânea para posterior regularização. Trata-se de indução negativa, portanto. Mesmo que o infrator busque elidir a penalidade, só poderá fazê-lo quando já estiver entregue declaração com erro, desde que e confesse e pague o tributo referente ao erro, antes que a Administração Tributária intente fiscalização. A situação é excepcional. Conclui-se que a Súmula nº 360/STJ induz negativamente na utilização da denúncia espontânea. Esta resta quase inutilizada no caso de tributos por homologação e impossibilitada no caso de declaração sem o pagamento do tributo devido no vencimento.

b. DENÚNCIA ESPONTÂNEA DE TRIBUTO PARCIALMENTE DECLARADO E PAGO EM ATRASO

No segundo acórdão escolhido, trata de contribuinte que declarou e pagou o tributo parcialmente, tendo posteriormente retificado a declaração anterior para montante integral do tributo devido, seguido do seu correspondente pagamento integral. O recurso representativo de controvérsia é o RESP 1.149.022/SP³⁹.

Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o consequente auto lançamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios.

³⁹ (...). 1. A denúncia espontânea resta configurada na hipótese em que o contribuinte, após efetuar a declaração parcial do débito tributário (sujeito a lançamento por homologação) acompanhado do respectivo pagamento integral, retifica-a (antes de qualquer procedimento da Administração Tributária), noticiando a existência de diferença a maior, cuja quitação se dá concomitantemente. (...) 4. Destarte, quando o contribuinte procede à retificação do valor declarado a menor (integralmente recolhido), elide a necessidade de o Fisco constituir o crédito tributário atinente à parte não declarada (e quitada à época da retificação), razão pela qual aplicável o benefício previsto no artigo 138, do CTN. [...] 8. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da

O custo administrativo restou de responsabilidade do contribuinte. Percebendo o erro, retifica a declaração e paga o tributo faltante. Se a declaração não for seguida do pagamento do tributo, recai-se no caso do item anterior, impossibilitando a denúncia espontânea pela Súmula nº 360/STJ. O pagamento e a declaração devem ser simultâneos, ou pelo menos aquele deve ser anterior a este. O contrário devolveria o custo administrativo a Administração Tributária, o impossibilitaria o *trade off*, excluindo a possibilidade de denúncia espontânea.

O recurso induz positivamente a prática da denúncia espontânea. O contribuinte infrator assumirá a responsabilidade de verificar as declarações encaminhadas, mesmo aquelas pagas propositalmente a menor. Caso o contribuinte opte por declarar e pagar valor parcial, fazendo-o propositalmente, poderá ter seu lançamento revisto⁴⁰, sendo-lhe ainda imputado multa. Mesmo nesse caso, a vantagem está em retificar a declaração e pagar o tributo faltante. O julgado induz o contribuinte a seguir a legislação tributária, dando-o opção para isso através da denúncia espontânea.

c. DENÚNCIA ESPONTÂNEA E PARCELAMENTO

Em recurso escolhido para análise, o REsp nº 1.102.577/DF⁴¹, restou assentado que a denúncia espontânea não se aplica ao casos de parcelamento tributário. O julgado afirma que não se pode confundir “parcelamento” com “pagamento” para fins de incidência do art. 138 do CTN. É a questão que

Resolução STJ 08/2008 (REsp. n. 1.149.022 - SP, Primeira Seção, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 09.06.2010)

⁴⁰ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória; V - quando se comprove omissão ou inexactidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte; [...]. O artigo seguinte é art. 150, referente a lançamento por homologação.

⁴¹ (...) 1. O instituto da denúncia espontânea (art. 138 do CTN) não se aplica nos casos de parcelamento de débito tributário. 2. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução 8/2008 do STJ (REsp. n. 1.102.577 - DF, Primeira Seção, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 22.04.2009).

normalmente se discute quando se trata de aplicação da denúncia espontânea e parcelamento tributário⁴² Espanta o questionamento sobre a diferença dos conceitos. O CTN já define "pagamento" como espécie de extinção do crédito tributário (art. 156, I⁴³) e "parcelamento" como modalidade de suspensão (art. 151, VI⁴⁴). Se a denúncia espontânea fala em "pagamento do tributo devido", deve-se compreender como pagamento integral para fins de extinção do crédito tributário. E não pagamento de uma parte para fins de parcelamento.

Quando o contribuinte é beneficiado com a concessão do parcelamento, o valor do tributo devido é cindido em parcelas que serão atualizadas e corrigidas. O pedido de parcelamento implica em confissão de dívida perante a Administração Tributária. Questiona-se sobre o caso de contribuinte infrator, agraciado com a concessão do parcelamento tributário, tendo pago a primeira parcela - demonstrando intenção hipotética de continuação - beneficiar-se-ia da denúncia espontânea. Comentou-se, no início do trabalho, que este raciocínio, embora tenha defensores⁴⁵, não é o mais adequado. O pagamento do tributo devido é condição de eficácia da norma de denúncia espontânea. Não se acerta, portanto, a confusão entre parcelamento e pagamento integral e imediato do tributo para fins de denúncia espontânea.

Mesmo que ao final o contribuinte quite todo o débito tributário pelo parcelamento, ainda não se cogita de denúncia espontânea. Isto porque os custos

⁴² GOUVÊA, Marcus de Freitas. Denúncia Espontânea em Direito Tributário, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 64, p. 40-70, set./out., 2005.

⁴³ Art. 156. Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento.

⁴⁴ Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: VI – o parcelamento.

⁴⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III, São Paulo, Atlas, 2005; MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A Denúncia Espontânea de Infração Seguida do Pagamento Parcelado do Tributo, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.138, p. 77-87, mar., 2007.

administrativos mantêm-se com a Administração Tributária devido a fiscalização do cumprimento dos requisitos do parcelamento. Outros custos conexos também poderão surgir, a exemplo do contribuinte que intenta medida judicial questionando cláusula do parcelamento. A necessidade de defesa do Estado, movimentando pessoal e seus procuradores, é custo que não existiria caso o tributo fosse pago imediatamente. A atenção aos custos administrativos para averiguar a possibilidade de denúncia espontânea do infrator tem razão de ser em sua transferência imediata para o contribuinte, e não parcelada ou diminuta.

A decisão obsta a prática de denúncia espontânea pelo parcelamento. As tentativas de se obter a exclusão da penalidade com o pagamento apenas da primeira parcela do parcelamento deixam de existir (ou devem). Mesmo que se intente parcelamento, este também englobará o valor das multas tributárias. A relação é casuística e deve ser sopesada em custo/benefício pelo contribuinte. Talvez a quantidade de parcelas seja de grande monta, minimizando o impacto da penalidade. Neste caso, o parcelamento poderia ser mais vantajoso, mesmo com o pagamento das multas tributárias. Contudo, em regra, as leis de parcelamento não excluem as juras e multas (art. 155-A, §1º, CTN⁴⁶). E também, a série de requisitos e vedações normalmente existentes nos programas de parcelamento pode inviabilizar a concessão do benefício⁴⁷. Há indução aparentemente positiva do contribuinte infrator em realizar o pagamento integral do tributo. Por tratar de situação casuística, deve ser avaliado caso a caso pelo contribuinte, se requer o parcelamento, incluindo o pagamento da multa, ou paga o tributo de imediato, com a exclusão da multa. Optar pelo parcelamento e pela denúncia espontânea simultaneamente, contudo, não é medida possível.

⁴⁶ 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 multa

⁴⁷ Cf. por exemplo, Lei 10.522, de 19 de julho de 2002, em seu art. 10 e ss.

5. DENÚNCIA ESPONTÂNEA E DEPÓSITO JUDICIAL

Recentemente, o STJ foi chamado a decidir questão sobre contribuinte que deixou de pagar tributo federal, e passado o prazo do vencimento, sem qualquer início de fiscalização por parte da Administração Tributária, intentou ação declaratória, com fundamento em suposta inconstitucionalidade do tributo. Junto à medida judicial, depositou o crédito tributário na integralidade compreendida como devida pela Fazenda Pública. A ação foi julgada improcedente e transitada em julgado. O contribuinte requereu que o depósito judicial realizado fosse considerado como pagamento para fins de denúncia espontânea. O acórdão ficou estabelecido no EREsp 1.131.090/RJ⁴⁸.

Embora não tenha sido comentado no julgado, o caso muito se assemelha àquele do parcelamento e a denúncia espontânea. Como aquele, neste não há o

⁴⁸ (...) 1. Discute-se nos autos a ocorrência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo devido antes da instauração de procedimento fiscal pelo Fisco. (...). 2. (...) a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito. 3. Em recente julgado (...) foi negado provimento recurso especial onde se pretendia o reconhecimento de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo e respectivos juros, (...). 4. O instituto da denúncia espontânea, (...) está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o *custo de conformidade* (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o *custo administrativo* (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN. 5. O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, (...) não implicou relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, (...) pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário. 6. (...) houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, (...) o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo. 7. Embargos de divergência conhecidos e não providos (EREsp 1.131.090/RJ Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 28/10/2015).

pagamento imediato do crédito tributário. Também não a transferência de custos administrativos para o contribuinte, em verdade, há criação de novos. Também como aquele, não se reconheceu o direito à denúncia espontânea.

Este acórdão é relevante para o especificamente para a pesquisa, pois utiliza os argumentos de custos administrativos que se defendeu na análise da denúncia espontânea. Decidiu-se que o depósito do tributo em ação judicial, mesmo em integralidade, não transfere o custo administrativo para o contribuinte. Em verdade, cria outro custo administrativo focado na movimentação da Administração Tributária para responder judicialmente o processo em que se encontra depositado o tributo com seus juros. Os argumentos inicialmente apresentados foram estes.

A indução tributária da decisão é aparentemente positiva em relação à denúncia espontânea. Inibe a possibilidade de se tentar judicialmente furtar do pagamento ou depósito imediato do tributo devido, postergando-o para o trânsito em julgado do processo. Ação judicial discute a relação tributária. Vencedora a Fazenda Pública, o valor depositado quitará o crédito tributário. Vencedor o contribuinte, a relação jurídica será declarada inexistente e o montante retornará ao seu patrimônio. Não se condiciona a denúncia espontânea ao resultado de processo judicial. A opção do contribuinte na autodenúncia, seguido do pagamento ou depósito do tributo, é sua contrapartida para ver excluída a responsabilidade pelas infrações. Não é assegurado considerar o depósito do montante integral do tributo como futuro pagamento para fins de denúncia espontânea. Portanto, contribuinte questionando crédito tributário sem razão legítima, será cobrado no futuro com juros e multa. Contudo, caso o contribuinte encontre-se em situação de ilegítima cobrança, o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário, e ao final retonará ao seu patrimônio. No primeiro caso, a maior vantagem para o

contribuinte está na denúncia espontânea conforme art. 138 do CTN. No segundo caso, a ação judicial e o depósito integral é medida mais vantajosa.

Mesmo que a sentença de mérito seja parcialmente procedente, havendo parcial tributo a pagar, não se considera que o depósito judicial atraia a previsão do art. 138 do CTN. Não há transferência de custos administrativos, em verdade, nasceram novos custos para resposta na via judicial. O caso da sentença parcialmente procedente só reforça a afirmação que não existe denúncia espontânea em caso de depósito judicial.

6. CONCLUSÃO

Levantaram-se conclusões, encadeadas nas três partes do trabalho. Pelo exposto na primeira, concluiu-se que a denúncia espontânea é medida que visa diminuir custos administrativos da Administração Tributária, transferindo-os ao contribuinte infrator. Na segunda parte, conceituou-se a denúncia espontânea como norma tributária indutora e benefício fiscal que induz comportamentos do contribuinte infrator.

Munido deste referencial, em um terceiro momento, conclui-se que a denúncia espontânea é induzida, em geral, positivamente pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. Dos quatro casos analisados, apenas um resultou em indução negativa para opção pela denúncia espontânea. Dos outros três, um resultou em indução positiva e os outros dois em aparentemente positiva, a depender do caso concreto específico.

O caso da indução negativa refere-se a tributos declarados e não pagos, ou pagos a destempo. A impossibilidade de denúncia espontânea pela jurisprudência já a torna negativa. O contribuinte, neste caso, sequer tem opção da denúncia espontânea. Devendo pautar-se dentro da legalidade. O caso da indução positiva refere-se à declaração e pagamento parciais. A relação custo/benefício em manter

declaração sabidamente falha e sem retificação importa na possibilidade de revisão do lançamento tributária, além da imputação da penalidade pecuniária. Tendo o contribuinte ciência do erro, a correção é mais vantajosa. O terceiro e quarto casos foram de indução aparentemente positivas. Tratavam de situações casuísticas, onde cabe ao contribuinte, no seu caso concreto, verificar se a denúncia espontânea é o benefício adequado.

No geral, respondeu-se ao questionamento do trabalho. As decisões do STJ sobre denúncia espontânea, focadas na preservação dos custos administrativos, influenciam, em geral, forma positiva na adoção da denúncia espontânea pelos contribuintes infratores. Contudo, esta influência dependerá da análise específica de cada caso concreto e do sopesamento em uma relação custo/benefício a ser realizada pelo contribuinte infrator.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Karoline Marchiori de. **Segurança jurídica dos benefícios fiscais**. Tese (Doutorado no âmbito do Convênio Acadêmico Internacional para Co-orientação de Tese de Doutorado celebrado pela Faculdade de Direito de São Paulo) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo: São Paulo, 2013.

ATALIBA, Geraldo. **Sistema Constitucional Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

_____. Espontaneidade no procedimento tributário. **Doutrinas Essenciais de Direito Penal Econômico e da Empresa**, São Paulo, Vol. 5. p. 249-261, jul.2011.

BARROS, Felipe Luiz Machado . Denúncia espontânea: pressupostos de admissibilidade, requisitos de forma e impossibilidade de alteração do instituto pelas entidades tributantes. **Revista Tributaria e de Finanças Públicas**, v. 49, p. 145-165, 2003.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010

BERTOLUCCI, Aldo Vincenzo. **Uma contribuição ao estudo da incidência dos custos de conformidade às leis e disposições tributárias: um panorama mundial e pesquisa dos custos das companhias de capital aberto no Brasil**. Dissertação de Mestrado. Faculdade de Economia e Administração da Universidade de São Paulo, São Paulo: FEA/USP, 2001.

BOBBIO, Norberto. **Da Estrutura à Função: novos estudos de teoria do Direito**. Tradução

de: Daniela Beccaccia Versiani. Barueri, SP: Editora Manole, 2007.

BRANDÃO, Renata Figueirêdo. **Incentivo Fiscal Ambiental: parâmetros e limites para sua instituição à luz da Constituição Federal de 1988**. Tese (Doutorado em Direito). – Faculdade de Direito da Universidade São Paulo: São Paulo, 2013.

BRASILIA. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Ministério da Fazenda: Rio de Janeiro, 1954.

CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária – substituição de obrigados. **Revista Tributária das Américas**, vol. 1, p.249-322, jan./jun., 2010.

COUTO E SILVA, Almiro de. **Conceitos Fundamentais do Direito no Estado Constitucional**. São Paulo: Editora Malheiros, 2015.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato Gerador da Obrigação Tributária**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

FONSECA, João Bosco Leopoldino da. **Direito Econômico**. 6 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. Denúncia Espontânea em Direito Tributário, **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 64, p. 40-70, set./out., 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 12. ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, vol. III, São Paulo, Atlas, 2005.

MAIA FILHO, Napoleão Nunes. A Denúncia Espontânea de Infração Seguida do Pagamento Parcelado do Tributo, **Revista Dialética de Direito Tributário**, n.138, p. 77-87, mar., 2007.

MARICATO, Andreia Fogaça. O Dever Instrumental Informatizado e a Denúncia Espontânea, **Revista de Direito Brasileira**, vol. 3, p.209-233, jul./dez., 2012.

MONCADA, Luis S. Cabral de. **Direito Econômico: revista e actualizada**. 2 ed. Coimbra: Coimbra, 1988.

OLIVEIRA JUNIOR, Ananias Ribeiro. A reaquisição da espontaneidade e o direito à consulta fiscal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 105, p.301-310, jul./ago., 2012.

PACHECO, Angela M. da Motta. Denúncia Espontânea e Isenções - Duas Figuras da Tipologia das Normas Indutoras de Conduta, **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, nº 57, junho de 2000, pp. 7-18.

PLUTARCO, Hugo Mendes; GICO Jr., Ivo Teixeira; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira., O Custo Social das Obrigações Tributárias Acessórias, **Economic Analysis of Law Review**, v. 3, n. 2, p. 338-353, 2012. Semestral.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Normas Tributárias Indutoras e Intervenção Econômica**. Rio de Janeiro: Forense, 2005

VALENTE, Christiano Mendes Wolney. Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ. **Revista Fórum de Direito Tributário**, Belo Horizonte, v. 13, n. 74, p.81-100, mar., 2015.

ZANON, André Santos. A Evasão Tributária e a Denúncia Espontânea no Direito Tributário brasileiro (com as alterações introduzidas pela Lei Complementar 104, De 10.01.2001), **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, vol. 45, p. 65 – 129, jul./ago, 2002.