

O direito do contribuinte de errar e de reparar o dano: revisitando o mito da incompatibilidade da denúncia espontânea com os casos de descumprimento de deveres instrumentais



Caio Augusto Takano

Doutorando e Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo – USP. Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Coordenador da Especialização em *Compliance* e Gestão Tributária da Faculdade Brasileira de Tributação – FBT. Professor da Faculdade Escola Paulista de Direito – EPD. Professor Convidado de cursos de Pós-Graduação. Advogado em São Paulo.

RESUMO: O presente estudo tem como objetivo convidar o leitor a revisitar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para perquirir se dela é possível extrair a conclusão de que o instituto da denúncia espontânea é inaplicável aos casos de descumprimento de deveres instrumentais; e, sendo esse o posicionamento adotado até então, se é aquele que melhor reflete o direito posto. O autor sugere, ainda, que o instituto da denúncia espontânea guarda plena aderência com os casos em que há inobservância de deveres instrumentais, seja pela natureza do instituto, pelo enunciado normativo do artigo 138 do Código Tributário Nacional, ou, ainda, em decorrência do princípio da isonomia.

PALAVRAS-CHAVE: Direito tributário. Deveres instrumentais. Infração tributária. Denúncia espontânea.

SUMÁRIO: 1. Introdução: existe um direito do contribuinte de errar no cumprimento de suas obrigações tributárias? 2. A denúncia espontânea no direito tributário: justificativa e limites. 3. Contornos típicos dos deveres instrumentais tributários. 4. Denúncia espontânea no cumprimento dos deveres instrumentais tributários. 5. O posicionamento do STJ e a busca de coerência na aplicação do Direito. 6. Conclusão: o que cabe ao intérprete do Direito fazer? Referências.

1. Introdução: existe um direito do contribuinte de errar no cumprimento de suas obrigações tributárias?

Não é novidade afirmar, no Brasil, que os custos de conformidade suportados pelos contribuintes são demasiadamente significativos. Com a busca da Administração Pública por recursos financeiros para custear suas atividades, somada à importância que os tributos têm adquirido no orçamento público, à crescente complexidade das relações jurídicas da sociedade globalizada e ao combate à evasão fiscal, o sistema tributário brasileiro tem experimentado um aumento substancial no número de deveres instrumentais exigidos, como forma de garantir a sua adaptabilidade e o seu funcionamento diante desse contexto de constantes transformações sociais.¹

Em contrapartida, elevaram-se não apenas os custos de conformidade suportados pelos contribuintes como também o grau de complexidade do sistema jurídico. Apenas para exemplificar, em notícia recente, apontou-se que as empresas gastam mais de 1.958 horas para cumprir suas obrigações tributárias (mais que o dobro do que a Bolívia, em 2º lugar nessa mesma pesquisa) e que os custos de conformidade do setor produtivo consumiram, em 2016, cerca de 1,5% do seu faturamento anual, equivalente a um gasto no montante de R\$ 60 bilhões.²

O excessivo ônus para que o contribuinte consiga cumprir a legislação tributária revela-se como decorrência natural da política tributária brasileira adotada, que tem privilegiado medidas no sentido de uma

“privatização da gestão tributária” – para referir à terminologia de Ferreiro Lapatza³ –, pela qual se imputa ao contribuinte todo o peso do cálculo e recolhimento das obrigações tributárias e, à Administração, passa a caber uma função mais passiva, dentro da ideia de um “Estado Vigilante”.⁴

No entanto, se, de um lado, não há dúvidas sobre a importância da função desempenhada pelos deveres instrumentais em nosso sistema tributário, como meios de racionalização e instrumentalização da arrecadação e da fiscalização dos tributos,⁵ de outro, é forçoso reconhecer que a sua instituição dista de ser neutra, podendo causar, quando exagerada e injustificada, distorções no próprio sistema jurídico e efeitos negativos na economia e no desenvolvimento de um país.⁶

Diante deste cenário, de elevada complexidade legislativa em matéria tributária – tanto em relação aos deveres instrumentais quanto à obrigação tributária principal –, não é raro que haja divergência interpretativa das normas tributárias ou, ainda, uma inadequada compreensão a respeito de seu comando normativo.

Neste ponto, a questão que se coloca é: o contribuinte tem o direito de errar e de reparar o dano causado ao erário? Em ou-

1 Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 31.

2 Cf. ALVARENGA, Darlan. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. *GI*, 20 nov. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>. Acesso em: 29 ago. 2018.

3 Cf. FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, 1983, p. 81-94.

4 Cf. NABAIS, José Casalta. Alguns desafios actuais da tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 82, 2001, p. 91-92.

5 Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 33-34.

6 Não merece reparos a precisa advertência de Luís Eduardo Schoueri nesse sentido: “Embora se possa crer que da brutal quantidade de deveres instrumentais atribuídos aos contribuintes derivem resultados positivos – algo que não se comprova – afastam-se investimentos produtivos, contribuindo para o atraso da nação”. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, Rio de Janeiro: FUNCEX, n. 113, 2012, p. 7.

tras palavras, é condizente com a realidade jurídica brasileira que o Fisco pressuponha – em analogia à ideia de Ronald Dworkin⁷ – a existência de um “Contribuinte Hércules”, i.e., um contribuinte – sem qualquer formação jurídica – dotado de suficiente argúcia e capacidade hermenêutica para conhecer com minúcia o sistema tributário brasileiro, bem como para construir e aplicar normas jurídicas que, sobre serem corretas, estejam ainda em perfeita aderência com o entendimento da Administração Tributária? A inexistência de um tal contribuinte com todas essas virtudes implica o reconhecimento aos contribuintes do direito de errar em matéria tributária?

A resposta para essa questão encontra-se, em nosso ordenamento jurídico, positivada no artigo 138 do Código Tributário Nacional (CTN). Ao introduzir o instituto da denúncia espontânea e, como sua consequência, a relevação das penalidades aplicadas, houve uma efetiva tomada de posição do legislador em reconhecer o direito ao erro pelo contribuinte, desde que ele repare o dano causado por sua interpretação antes de qualquer atuação da Administração Tributária.

Entretanto, se não há qualquer questionamento sobre a aplicabilidade do referido instituto no tocante às obrigações tributárias principais, o mesmo não ocorre justamente quanto aos deveres instrumentais tributários, em relação aos quais o entendimento do Fisco – com amplo apoio da jurisprudência de nossos Tribunais – afasta o direito do contribuinte de errar.

Desta maneira, espera-se que o contribuinte “médio” deva conhecer com intimidade e em todos os seus meandros a ampla gama de procedimentos instituídos na legislação tributária referentes, por exemplo, à emissão e escrituração da Nota Fiscal eletrônica (NF-e); ao preenchimento dos diversos módulos do SPED Fiscal; à

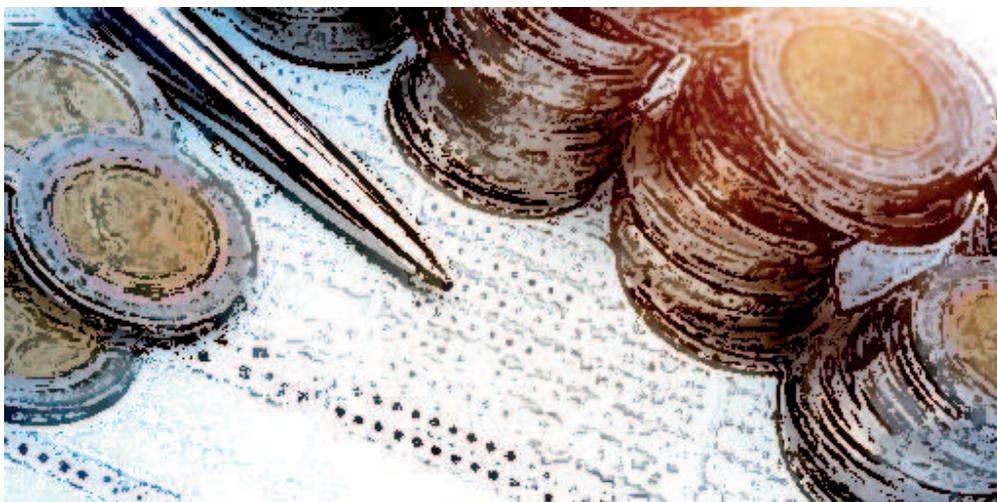
forma adequada de preencher a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) em harmonia com a Escrituração Contábil Digital (ECD); entre outras, não apenas do ente tributante da localidade em que está situado, como de todos os entes tributantes nos quais as pessoas com quem transaciona estão estabelecidas.

A realidade, contudo, é radicalmente oposta. Mesmo com um esforço hercúleo, diante da inigualável complexidade normativa da legislação tributária brasileira, o contribuinte encontra-se propenso ao erro no que se refere ao cumprimento de suas obrigações tributárias.

Por mais simples que pareça, numa primeira aproximação, a emissão de uma nota fiscal na venda de uma mercadoria qualquer a consumidor pessoa física, há diversas questões imbricadas de elevada complexidade jurídica, por exemplo: (i) deve o contribuinte verificar se o destinatário é contribuinte ou não do imposto (mesmo sendo pessoa física), para definir se é cabível a emissão de Nota Fiscal eletrônica (NF-e, mod. 55) ou Nota Fiscal do Consumidor (NFC-e, mod. 65); (ii) é indispensável identificar a alíquota e a base de cálculo aplicáveis, exigindo-se que se tenha conhecimento de se há benefícios fiscais para o seu produto bem como o cumprimento dos pressupostos legais para sua fruição; (iii) cabe, ainda, observar a destinação da mercadoria para poder identificar o CFOP correto; (iv) é essencial, ainda, conhecer a classificação fiscal (código NCM) de sua mercadoria, o que exige a escolha de uma entre várias alternativas possíveis pela leitura da descrição do código, o qual muitas vezes não acompanha o rápido aprimoramento e a evolução tecnológica do mercado; (v) precisa buscar informações minuciosas do transportador, ainda que a contratação do transporte não seja de sua responsabilidade; (vi) é necessário conhecer se há, em portarias ou atos normativos infra-legais, requisitos sobre o leiaute do documento fiscal e ou informações/frases que devem constar no campo informações complementares; (vii) exige-se ainda que o emissor da nota

7 Sobre a figura do “Juiz Hércules”, cf. DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 105-130.

fiscal tenha conhecimento sobre a idoneidade (não apenas formal, mas de fato) do destinatário da nota fiscal; etc. Esses exemplos são apenas alguns dos desafios enfrentados para emitir uma única nota fiscal. Para a escrituração desse documento, há inúmeros outros cuidados inescusáveis ao contribuinte, bem como tantos outros dispositivos cujo conhecimento configura-se essencial para cumprir o comando legal.



Eis porque o presente estudo tem como escopo revisar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para perquirir se dela é possível extrair a conclusão de que o instituto da denúncia espontânea é inaplicável aos casos de descumprimento de deveres instrumentais; e, sendo esse o posicionamento adotado até então, se é aquele que melhor reflete o direito posto.

Em verdade, este artigo sustenta uma tese: de que o instituto da denúncia espontânea guarda plena aderência com os casos em que há inobservância de deveres instrumentais, seja pela natureza do instituto, pelo enunciado normativo do artigo 138 do CTN, ou, ainda, em decorrência do princípio da isonomia.⁸

Impedir que o contribuinte se valha desse instituto em relação aos deveres instrumentais não apenas significa retirar uma garantia do contribuinte prevista expressamente no ordenamento jurídico, mas igualmente assumir que exista um “Contribuinte Hércules” o qual, superando toda e qualquer dificuldade exegética, consegue construir o conteúdo da norma jurídica em plena aderência com o entendimento que será construído pelo Fisco anos depois, por ocasião da aplica-

ção da norma tributária em um procedimento fiscalizatório. Premissa que não se sustenta diante da inerente e insuperável complexidade da legislação tributária brasileira e que, em verdade, privilegia um sistema regressivo, no qual apenas contribuintes que possuam capital para um bom assessoramento jurídico e contábil tenham condições reais de cumprir todas as obrigações tributárias – principais e acessórias – e, assim, evitar a imposição das elevadas multas pelo seu descumprimento.

2. A denúncia espontânea no direito tributário: justificativa e limites

Consoante relata Geraldo Ataliba, o instituto da denúncia espontânea surgiu no direito tributário como medida que promove, a um só tempo, maior comodidade para as autoridades fiscais e aumento da arrecadação tributária. Por seu intermédio, o contribuinte, mediante o cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações instituídas na lei fiscal, ainda que a destempo, poupa o Fisco de vigilância, diligência, empenho e trabalho, e, em contrapartida, é beneficiado com o desencargo financeiro do montante devido a título de sanções.⁹

8 Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 282.

9 Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 464, 1974, p. 56.

Daí ser caracterizada como um instituto jurídico, de cunho político-fiscal, que exclui as sanções punitivas em face da reparação, realizada espontaneamente, da falta cometida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou “acessória”, entendendo-se por espontaneidade o ato praticado antes de qualquer procedimento ou medida fiscalizatória relacionados com a infração a ser reparada.¹⁰

Há, entretanto, um forte embate acerca do âmbito de abrangência da denúncia espontânea. Conquanto não existam divergências sobre sua aplicação na hipótese em que há o descumprimento de uma obrigação tributária principal, o mesmo não ocorre em relação às sanções pela inobservância de deveres instrumentais ou, ainda, multa de mora (que não é objeto deste estudo).

Como as discussões em torno do tema têm por fundamento diferentes interpretações do artigo 138 do CTN, que regula a matéria, é importante que se transcreva o seu teor antes de apresentarmos nossa proposta exegética e seus efeitos no que tange às infrações aos deveres instrumentais tributários. Referido dispositivo dispõe que:

SEÇÃO IV

Responsabilidade por Infrações

[...]

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.

Nesse momento, dois aspectos sobre

o enunciado normativo merecem destaque para se tome um posicionamento a respeito da aplicabilidade desse dispositivo às sanções impostas em virtude do descumprimento de deveres instrumentais. Em primeiro lugar, relativamente ao seu antecedente normativo, é importante destacar que há apenas uma condição – e que lhe é inerente – para a sua aplicação, exigida em nosso direito positivo: a espontaneidade do ato.

Reputa-se espontâneo o ato do contribuinte que antecede um procedimento administrativo ou uma medida de fiscalização. Embora, rigorosamente, tais expressões possuam conteúdos semânticos distintos, a investigação de seus significados não é necessária para se empregar a regra do artigo 138 do CTN.

Como pondera Ricardo Mariz de Oliveira, ambas as figuras, no dispositivo legal, vêm precedidas “pela identificação qualitativa de serem quaisquer ações do Fisco”,¹¹ abrangendo, conseqüentemente, qualquer atuação fiscal. É a direção a que, efetivamente, aponta o predicativo “qualquer” o qual antecede tais expressões no texto legal. Se assim é, pareceria correto afirmar que ambas as expressões poderiam ser substituídas, sem prejuízo de seu teor normativo, simplesmente por “qualquer atuação fiscal”. Se assim é, espontâneo será o ato do contribuinte realizado antes de qualquer atuação fiscal que se dirija a fiscalizar determinado fato gerador.

Por outro lado, o enunciado normativo em questão indica ser equivocado o entendimento que prevalece no STJ, no sentido de que o pagamento do tributo devido e dos juros de mora seja um requisito essencial à denúncia espontânea.¹² Como se verá adiante,

10 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 862.

11 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 409.

12 Por todos, cf. STJ, Recurso Especial nº 1.129.202/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, j. 17/06/2010, DJe 29/06/2010; STJ, Agravo Regimental no Agravo nº 490.441/PR, Primeira Turma, Relator

a expressão “se for o caso” indica que esse requisito será exigível em algumas situações, mas não em todas. Não se trata, pois, de uma condição necessária para a aplicação da denúncia espontânea, ao contrário do que ocorre com o requisito da espontaneidade.

Já em relação ao seu conseqüente normativo, há divergências no que se refere ao alcance de seus efeitos. Consoante pontifica Geraldo Ataliba, a denúncia espontânea exclui a responsabilidade¹³ concernente a qualquer penalidade, de modo a abranger todas as espécies de multas, condenações, penalidades, etc., somente ficando fora de seu escopo os juros e a correção monetária, cujas naturezas são de recomposição patrimonial e não configuram penalidades, portanto.¹⁴

Não é raro o contribuinte se deparar com a situação em que, ao tentar realizar a denúncia espontânea, a Administração Pública exija, junto com o pagamento do tributo corrigido por juros e correção, o pagamento de multa moratória, sob o fundamento de que esta, diferentemente da multa punitiva, teria caráter indenizatório.

Entretanto, conforme ensina Luís Eduardo Schoueri, tal argumento carece de sentido jurídico, porque a multa de mora, tanto quanto a multa punitiva, configura sempre uma penalidade. Tanto é assim que a “reparação” que se faz ao Fisco, no caso de atraso de recolhimentos, dá-se pela cobrança de juros, que não são alcançados pelo artigo 138 do CTN.¹⁵

Também Paulo de Barros Carvalho, após citar importantes precedentes proferidos no Supremo Tribunal Federal (STF),¹⁶ conclui que as multas moratórias “têm, incontestavelmente, natureza de sanção, advindo da inobservância de um dever jurídico”.¹⁷

A nosso ver, as críticas são procedentes. Ao entendimento de que as multas moratórias seriam despidas de caráter punitivo, possuindo apenas caráter indenizatório, podem ser levantadas duas objeções: a primeira, é que desconsidera que toda multa possui, em alguma medida, uma função punitiva, não sendo tal fato incompatível com o exercício concomitante da norma sancionatória das funções indenizatória e preventiva; a segunda, é que o posicionamento contrário não explica satisfatoriamente a distinção entre a multa moratória e os juros de mora, bem como o que legitimaria o Estado a impor ambos, simultaneamente, só para ressarcir o erário pela mora do pagamento do tributo.

Daí merecer encômios a decisão proferida no julgamento do Recurso Especial nº 1.149.022/SP, representativo de controvérsia, em que o STJ, revendo a sua jurisprudência, pacificou a questão e reconheceu nas multas moratórias o caráter punitivo sendo, portanto, passíveis exclusão com a denúncia espontânea.¹⁸ Interpretação que, a nosso ver, é consentânea com o direito positivo.

Feitas essas ponderações, é forçoso estabelecer algumas premissas acerca dos deve-

Ministro Luiz Fux, j. 18/05/2004, DJ 21/06/2004; STJ, Recurso Especial nº 536.713/RS, Segunda Turma, Relator Ministro João Otávio de Noronha, j. 13/02/2007, DJ 05/03/2007.

13 Daí por que não se sustenta a comparação desse instituto com o arrependimento eficaz do Direito Penal, uma vez que neste último se supõe a verificação do fato ilícito, enquanto que, a teor do artigo 138 do CTN, a própria lei afastou a infração, ao “excluir a responsabilidade”. Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 464, 1974, p. 60.

14 *Ibidem*, p. 56.

15 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed.

São Paulo: Saraiva, 2018, p. 863.

16 Em especial, merece atenção o RE nº 79.625/SP, de Relatoria do Ministro Cordeiro Guerra, cuja ementa, pela sua clareza e ponderações, merece transcrição: “EMENTA: - Multa moratória. Sua inexigibilidade em falência, art. 23, § único, III, da Lei de Falências. A partir do Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25.10.966, não há como se distinguir entre multa moratória e administrativa. Para a indenização da mora são previstos juros e correção monetária. RE não conhecido”. Cf. STF, Recurso Extraordinário nº 79.625/SP, Pleno, Relator Ministro Cordeiro Guerra, j. 14/08/1975, DJ 08/07/1976.

17 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 508.

18 Cf. STJ, Recurso Especial nº 1.149.022/SP, Primeira Seção, Relator Ministro Luiz Fux, j. 09/06/2010, DJE 24/06/2010.

res instrumentais tributários para investigar a compatibilidade do instituto da denúncia espontânea nos casos em que houver o seu descumprimento.

3. Contornos típicos dos deveres instrumentais tributários

Foge aos lindes do presente estudo detalhar a natureza e o regime jurídico aplicáveis aos deveres instrumentais tributários.¹⁹ No entanto, algumas considerações sobre seus contornos típicos são necessárias para que se prossiga com a análise relativa à compatibilidade da denúncia espontânea nos casos de descumprimento de deveres instrumentais.

Primeiramente, ainda que sem questionar se os deveres instrumentais configuram deveres administrativos²⁰ ou obrigações jurídicas tributárias,²¹ é predominante o entendi-

mento da doutrina, inclusive a estrangeira,²² de que os deveres instrumentais tributários não se confundem com a obrigação principal de pagar tributo.²³

19 Sobre o tema, cf. TAKANO, Caio Augusto. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 284-304.

20 Por todos, ver as incisivas críticas tecidas por Geraldo Ataliba ao denunciar a natureza de dever administrativo das chamadas “obrigações acessórias” a que se refere o CTN, em razão de, além da ausência de caráter patrimonial, faltar às “obrigações acessórias” o caráter definitivo e único das relações jurídicas obrigacionais (a relação jurídica oriunda dos deveres instrumentais não se extingue com o cumprimento de seu objeto), *in verbis*: “De maneira geral, os deveres administrativos, além de serem permanentes, não têm, em hipótese alguma, conteúdo patrimonial enquanto que para haver obrigação é preciso que haja transitoriedade e patrimonialidade”. Cf. ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 59.

21 Por todos, ver a divergência provocada por Souto Maior Borges. Afirma o referido autor que, mesmo admitido o caráter não patrimonial dos deveres instrumentais, tal fato não configuraria óbice para reconhecê-los como obrigações. Sustenta que obrigação é uma categoria jurídico-positiva, o que implica assumir a inexistência de “atributos essenciais” do instituto obrigação, pois seus contornos são todos definidos pelo direito positivo. Isto é, os atributos da obrigação serão aqueles contemplados pelo ordenamento, daí porque a patrimonialidade poderá ser ou não um requisito da obrigação, e não um elemento que automaticamente basta, por si, para caracterizar um liame jurídico como obrigacional ou não. Cf. BORGES, José Souto Maior. *Obrigação tributária* (uma introdução metodológica). 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 82.

22 Exemplificativamente, podemos citar, na doutrina espanhola, o entendimento de Perez de Ayala, que aponta a existência de normas jurídicas de direito tributário material – as quais prescrevem sobre os elementos constitutivos da obrigação tributária, consistente na prestação pecuniária –, e de normas jurídicas de direito tributário formal – que versam sobre os procedimentos para verificar a existência e apurar a valor, caso a caso, dos elementos constitutivos dos tributos, bem como aquelas normas que regulam o procedimento pelo qual deverão ser cumpridas as condutas exigidas nas obrigações tributárias pecuniárias. Nestas normas que se encontrariam os deveres instrumentais. Cf. PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1968, p. 97-98. Também é interessante posicionamento adotado por Posadas-Belgrano a respeito da questão. Para o referido publicista uruguaio, os deveres instrumentais possuem natureza obrigacional e cível. Isto é, embora reconheça sua natureza tributária, defende que as “obrigações” instituídas com o escopo de assegurar o cumprimento do imposto (obrigações acessórias) são, na realidade, obrigações cíveis, em que tanto o Estado quanto o sujeito passivo se encontram em situação de paridade, submetendo-se, exclusivamente, à lei. Ademais, tais relações poderão ser entre Estado e contribuintes, como também entre Estado e cidadãos não contribuintes daquele tributo a que se refere o dever instrumental. Cf. POSADAS-BELGRANO, G. A. *Derecho tributario: un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuesto*. Montevideo: Editorial Medina, 1959, p. 310. Por sua vez, o autor português Soares Martinez, ao enfrentar a questão sobre a natureza jurídica dos deveres instrumentais tributários, defendeu que poderão ser ou não obrigacionais, dependendo exclusivamente do conceito de “obrigação tributária” adotado no sistema jurídico. Em princípio, não haveria óbices para a teoria geral das obrigações admitir a existência de relações tributárias acessórias, uma vez que obrigações complexas ou múltiplas sempre foram admitidas, estas constituídas por conjuntos de direitos e deveres oriundos de um mesmo fato jurídico. Cf. MARTINEZ, Soares. *Derecho fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003, p. 170. Por fim, vale citar Giuliani Fonrouge, para quem a obrigação tributária é sempre uma obrigação de dar, com uma prestação jurídica patrimonial, que nasce com a realização do pressuposto de fato previsto em lei, inconfundível com outros deveres e omissões a cargo do contribuinte, consistentes em prestações de fazer ou não fazer. Desta forma, considera autônomas as obrigações tributárias e os deveres instrumentais, como a maioria dos autores brasileiros. Cf. GIULIANI FONROUGE, C. M. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973, p. 93.

23 Na jurisprudência pátria, há manifestações, inclusive do STJ, confirmando tal posicionamento. Em seu voto, proferido no julgamento do Recurso Especial nº 1.040.578/SP, o Ministro Relator Luiz Fux entendeu que os deveres instrumentais são vínculos jurídicos autônomos da rela-

Tais obrigações prestam-se a auxiliar o efetivo cumprimento da relação jurídica inerente à obrigação tributária. Daí porque a predominância do entendimento de que a acessoriedade – a que se refere o CTN – deve ser compreendida como instrumentalidade.²⁴ Evidencia-se que não há uma dependência, tal como se encontra no Direito Civil, entre a obrigação tributária principal e aquela tida como “acessória” no CTN, pois uma subsiste sem a outra. Mas isso, vale enfatizar, não significa que elas não mantenham vínculo algum; pelo contrário, o dever instrumental só tem fundamento se houver uma obrigação tributária a qual se possa referir.

Consoante adverte Hugo de Brito Machado, só há sentido a “acessoriedade” em relação à obrigação de pagar tributo sob uma perspectiva global da obrigação tributária, i.e., os deveres instrumentais só existem para instrumentalizá-la. Não haveria tais deveres sem aquela obrigação.²⁵ Sua função precípua é assegurar o cumprimento da relação jurídica tributária principal e possibilitar sua fiscalização. Em decorrência disso, é possível inferir que as relações jurídicas decorrentes de deveres instrumentais têm como objeto

um “fazer” ou “não-fazer”, sendo desprovidas, portanto, de um caráter patrimonial.²⁶

A questão, como se nota, é complexa e ainda controversa. Mas de maior importância é registrar que (i) há certo consenso na doutrina nacional e estrangeira em separar a obrigação tributária principal e os deveres instrumentais tributários; e (ii) os deveres instrumentais são reconhecidos em razão do objeto de sua prestação (obrigação de fazer ou não fazer) e de seu aspecto finalístico, consistente em auxiliar a arrecadação e finalização de tributos. Eis os contornos típicos dos deveres instrumentais.

4. Denúncia espontânea no cumprimento dos deveres instrumentais tributários

Há muito, autores de boa nota sugerem a aplicabilidade do instituto da denúncia espontânea aos deveres instrumentais, uma vez que inexiste no CTN qualquer restrição, pelo contrário, a redação de seu artigo 138 sugere, pela utilização da expressão “se for o caso”, a plena possibilidade de seu emprego no campo daqueles deveres. Em contrapartida, os Tribunais pátrios, em especial o STJ, têm decidido

ção jurídico-tributária, razão pela qual não há necessidade de limitar-se a escolha do próprio sujeito da obrigação principal para configurar a sujeição passiva dos deveres instrumentais (“A relação jurídica tributária refere-se não só à obrigação tributária *stricto sensu* (obrigação tributária principal), como ao conjunto de deveres instrumentais (positivos ou negativos) que a viabilizam”). Ademais, confirmou que “os deveres instrumentais (obrigações acessórias) são autônomos no tocante à regra matriz de incidência tributária, aos quais devem se submeter, até mesmo, as pessoas físicas ou jurídicas que gozem de imunidade ou outro benefício fiscal, *ex vi* dos artigos 175, parágrafo único, e 194, parágrafo único, do CTN”. Cf. STJ, Recurso Especial nº 1.040.578/SP, Primeira Turma, Relator Luiz Fux, j. 16/06/2009, DJe 05/08/2009.

24 Cf. FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 265.

25 Cf. MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 298.

26 Entre os doutrinadores que repudiam a utilização do signo “obrigação acessória”, por irremediável imprecisão terminológica, pode-se citar o posicionamento de Paulo de Barros Carvalho, para quem os deveres instrumentais tributários distam de serem liames jurídicos obrigacionais, em razão da ausência de qualquer caráter patrimonial, ou seja, não se pode representar seu objeto por intermédio de expressão financeira alguma. Eis o teor de sua advertência: “Há de mister separar as relações jurídicas na consonância de ser ou não, seu objeto, susceptível de avaliação econômica. Em caso afirmativo, teremos as relações jurídicas de cunho obrigacional; na hipótese contrária, relações jurídicas não-obrigacionais, ou veiculadoras de meros deveres. Surge, assim, a figura da *obrigação*, cujo traço característico é hospedar prestação de natureza patrimonial, na medida em que, sob diversas formas, seja passível de exprimir-se em valores economicamente apreciáveis. No extremo oposto, são conhecidos como relações de índole não-obrigacional, ou de simples deveres, aqueles vínculos jurídicos cujo conteúdo não se possa representar, de alguma maneira, por símbolos ou equações econômicas”. Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 614.

no sentido de sua inaplicabilidade, entendendo que só haveria espaço para denúncia espontânea nas hipóteses de descumprimento de uma obrigação tributária principal.

Com efeito, em reiterados julgados do STJ, que “as responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138, do CTN”. Sustenta-se, em síntese, que a responsabilidade de que trata a denúncia espontânea seria de “pura natureza tributária”, razão pela qual não se aplicaria ao descumprimento de normas de caráter administrativo, necessárias para a fiscalização tributária, “sem qualquer laço com os efeitos de qualquer fato gerador [do tributo]”.²⁷

O raciocínio empregado pelos Ministros do STJ merece ser questionado, pois, ainda que a natureza jurídica dos deveres instrumentais seja de fato a de deveres administrativos, o seu descumprimento gera responsabilidade de “natureza tributária”, como dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN. Eis o significado da “conversão” em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, a que alude o citado dispositivo: trata-se da equiparação do regime jurídico das sanções tributárias por inobservância de dever instrumental ao da própria obrigação principal,²⁸ conferindo-lhe, por ficção,²⁹ a natureza “tributária” àquelas sanções pecuniárias.

Ademais, o próprio enunciado do artigo 138 do CTN não exige, como pressuposto inafastável para a aplicação da denúncia espontânea, a existência ou recolhimento de um tributo. O legislador utilizou a expressão “se for o caso”, pela qual se evidencia que a exi-

gência de pagamento de tributo ocorre somente nos casos em que houver infração a uma prestação cujo objeto seja o pagamento de tributo, e não a todas, indiscriminadamente.

Nesse sentido, sustenta Luís Eduardo Schoueri que a expressão “acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo e dos juros” demonstra que haverá situações abrangidas pela norma em que não haverá pagamento de tributo ou de juros.³⁰ Posição que também é defendida por Misabel Derzi, para quem equivaleria a modificar indevidamente o teor do artigo 138 do CTN a interpretação de que as multas pelo inadimplemento de deveres instrumentais tributários não estariam abrangidas pela denúncia espontânea, já que o referido dispositivo não abre nenhuma exceção ou mitigações,³¹ referindo-se, de forma ampla, à responsabilidade por infrações em geral.³²

Nesta linha de raciocínio, não seria lícito ao intérprete distinguir aquilo que o legislador não distinguiu,³³ enquanto não houver a instituição de restrição legislativa³⁴ que vede tal possibilidade.³⁵ E não há, no dispositivo em questão, qualquer condicionante da aplicação da denúncia espontânea a um “vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo”,

27 Por todos, cf. STJ, Recurso Especial nº 572.424/PR, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, j. 09/12/2003, DJ 15/03/2004.

28 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 500-501

29 O termo “ficção”, a nosso ver, refere-se à técnica legislativa pela qual se equiparam dois institutos jurídicos apenas para determinados fins ou de modo amplo e irrestrito. Sobre o tema, dentro dessa perspectiva, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 97-107.

30 Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018, p. 863-865.

31 Cf. DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 769.

32 Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 464, 1974, p. 67.

33 Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 688-689.

34 Como recorda Ricardo Mariz de Oliveira, a matéria do artigo 138 do CTN é própria de lei complementar, em virtude do artigo 146, III, da Constituição Federal, pois as penalidades tributárias têm natureza de obrigações tributárias principais, por força do artigo 113 do CTN. Assim, caso se deseje limitar a aplicação da denúncia espontânea, esta somente poderá ser introduzida em nosso ordenamento jurídico por meio de lei complementar. Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 414.

35 *Ibidem*, p. 411.

como frequentemente se sustenta no STJ. Pelo contrário, o próprio enunciado normativo sugere que o vínculo é prescindível.

Se assim é, por mais que a renúncia a multas fiscais possa gerar significativa diminuição da arrecadação tributária,³⁶ devem-se respeitar as regras positivadas, representantes de uma tomada de posição do legislador nacional, pela qual se privilegiou a conduta do contribuinte que deseja passar a se conformar com o ordenamento jurídico à simples arrecadação.

Em síntese, não parece haver justificativas para se excluírem os deveres instrumentais do alcance da denúncia espontânea, seja pela natureza do instituto, seja pelo enunciado normativo, seja em decorrência do princípio da isonomia.

Raciocínio que poderia ser oposto ao sustentado até o momento seria o de que a retirada da sanção pelo descumprimento de deveres instrumentais – os quais buscam, justamente, especificar e uniformizar procedimentos fiscais, bem como possibilitar a efetiva fiscalização pela Administração Tributária – equivaleria a colocar o contribuinte numa posição de vantagem em relação ao Fisco, não permitindo o efetivo controle das práticas dos contribuintes, favorecendo o crescimento da evasão fiscal.³⁷

Nesse sentido, cite-se a fundamentação do voto do Ministro Luiz Fux no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial nº 884.939/MG, no qual se evidencia clara preocupação com as consequências da inobservância dos deveres instrumentais para o recolhimento dos tributos, já que,

36 Apenas para exemplificar, em 2013, o valor das multas lavradas pela Receita Federal bateu recorde com o lançamento de R\$ 190,2 bilhões em créditos tributários. Cf. MARCHESINI, Lucas. Autuação da Receita bate recorde em 2013 com ajuda do Refis. *Valor Econômico*, 24 jan. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3406746/autuacao-da-receita-bate-recorde-em-2013-com-ajuda-do-refis#>>. Acesso em: 15 jun. 2016.

37 Sobre a relação entre fiscalização e evasão fiscal, cf. JARAMILLO HERRERA, Christian R. *Presumptive income taxation and costly tax compliance*. Department of Economics, University of Michigan, mar. 2004, p. 4.

se o contribuinte não realizar tais deveres, a Administração Pública não teria meios para verificar a ocorrência do fato jurídico tributário. No entendimento do Ministro, caso fosse aceita a aplicabilidade do artigo 138 do CTN nos casos de sanções pela inobservância de dever instrumental, “estar-se-ia admitindo e incentivando o não-pagamento de tributos no prazo determinado, já que ausente qualquer punição pecuniária para o contribuinte faltoso”.³⁸

No entanto, o raciocínio empreendido nesse acórdão merece crítica: se a preocupação de ser reconhecida a aplicação da denúncia espontânea no tocante aos deveres instrumentais é o suposto incentivo ao não pagamento de tributos no prazo determinado pela legislação tributária, não se sustenta a diferenciação de tratamentos entre a sanção pela inobservância de deveres instrumentais e aquela instituída pelo descumprimento da obrigação principal, já que, em ambas as situações, a denúncia espontânea poderia atuar (e, aqui, partindo-se do pressuposto de que a premissa adotada pelos Ministros é verdadeira) como um incentivo ao descumprimento das obrigações tributárias no prazo legal, pois em ambos os casos se excluem as penalidades e, em havendo tributo devido, seu pagamento com juros será a medida que se impõe.

Ademais, tal entendimento não parece considerar a natureza da denúncia espontânea, como um “prêmio” concedido ao contribuinte que, em razão de seu arrependimento relativo a infração tributária por ele praticada,³⁹ espontaneamente procede à retificação de suas ações e, a um só tempo, promove o recolhimento do tributo devido e torna desnecessário o trabalho de fiscalização das autoridades fiscais, diminuindo, portanto, os custos administrativos do sistema tributário.

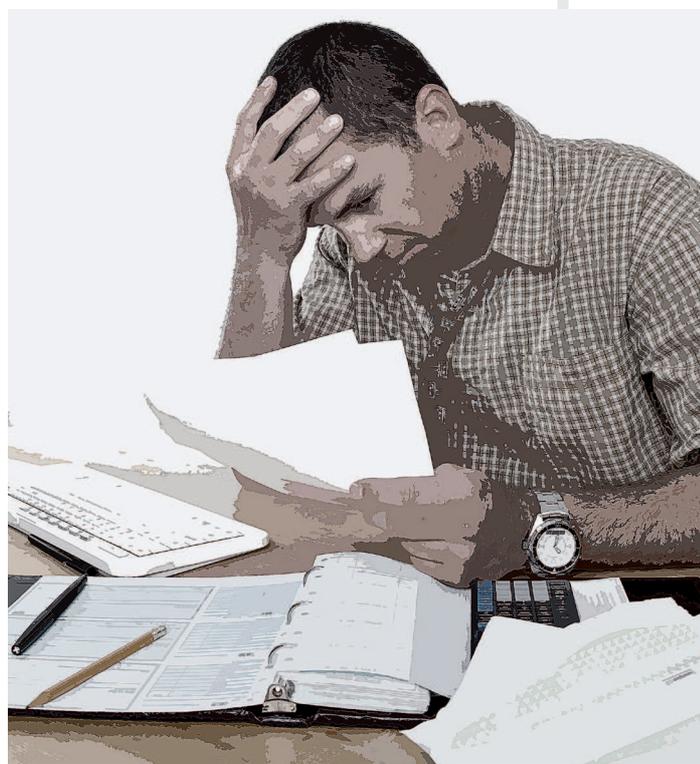
38 Cf. STJ, Agravo Regimental no Recurso Especial nº 884.939/MG, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, j. 05/02/2009, DJe 19/02/2009.

39 Cf. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 478.

De fato, não se incentiva o inadimplemento de tributos, mas incentiva, sim, o arrependimento do contribuinte, com o recolhimento dos respectivos tributos que não foram declarados anteriormente, e a internalização e reparação do valor do bem jurídico tutelado pela norma sancionatória.

Não merece reparos o posicionamento de Paulo Ayres Barreto, para quem o reconhecimento da extensão dos benefícios da denúncia espontânea aos deveres instrumentais coaduna-se com a própria teleologia do instituto, que busca incentivar que contribuintes venham a sanar eventuais vícios incorridos antes que estes possam ser detectados pela fiscalização, promovendo uma verdadeira indução de comportamento do contribuinte “voltado ao efetivo cumprimento da legislação tributária, sob um paradigma de cooperação”. Assim, “prestigia-se a efetiva satisfação da finalidade dos deveres instrumentais, sem converter sua aplicação em mero pressuposto de sancionamento vazio”.⁴⁰

De outro lado, igualmente questionável, embora por outras razões, é o argumento do Ministro Franciulli Netto, no julgamento do Recurso Especial nº 243.241/RS, em que se negou reconhecer o cabimento do instituto da denúncia espontânea para as sanções decorrentes do descumprimento de dever instrumental, sustentando que “é de fácil inferência que a Fazenda não pode ficar à disposição do contribuinte, não fazendo sentido que a declaração possa ser entregue a qualquer tempo, segundo o arbítrio de cada um”.⁴¹ Em outras palavras, o acórdão parte da premissa de que a possibilidade de se “perdoar” as penalidades pelo não cumprimento de deveres instrumentais, somada à não exigência de se pagar o tributo ou outro montante, sobre o qual



incidiria, inclusive, juros e correção monetária, retiraria o caráter de coercibilidade⁴² das normas que impõem deveres instrumentais, tornando-as meras recomendações, uma vez que o contribuinte não estaria sujeito a qualquer sanção ou indenização ao não cumprir aqueles deveres.

O argumento, posto que impressiona, não convence. O raciocínio desenvolvido seria admissível igualmente (se não com maior intensidade) à denúncia espontânea em relação às obrigações principais, sem que, por isso, se tenha cogitado em limitar ou cessar o emprego do instituto naquelas hipóteses. Em outras palavras, se a denúncia espontânea, seja em relação ao descumprimento de deveres instrumentais ou da obrigação principal, pode apresentar o referido “desestímulo” à observância da legislação tributária pelo contribuinte – algo que não se pode comprovar –, bem como se não há restrições no dispositivo

40 BARRETO, Paulo Ayres. Denúncia espontânea no cumprimento dos deveres instrumentais tributários. In: Raquel Elita Alves Preto (Org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015, p. 636.

41 Cf. STJ, Recurso Especial nº 243.241/RS, Segunda Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, j. 15/06/2000, DJe 21/08/2000.

42 Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 33.

legal a ensejar diferenciações a ambas situações, o que justificaria a restrição à aplicação da denúncia espontânea apenas ao não cumprimento de uma obrigação principal?

Ademais, a possibilidade de abusos pelo contribuinte não justifica a redução teleológica da norma jurídica, já que ela somente será permitida nas hipóteses em que a sua interpretação – eminentemente construída a partir da literalidade do dispositivo legal – afrontar a própria finalidade da lei,⁴³ isto porque a finalidade da norma – promover praticabilidade e eficiência da Administração Tributária, sem uma atuação direta por parte da última – é alcançada tanto nas hipóteses de denúncia espontânea relativa à obrigação principal quanto aos deveres instrumentais.

No caso de obrigação tributária principal, o comportamento do contribuinte garante a arrecadação tributária, sem que o fator tempo distorça o valor real do montante do tributo que teria sido recolhido dentro do prazo, por conta da aplicação de juros e correção monetária; bem como, no caso dos deveres instrumentais, fornecem-se todas as informações tributárias necessárias para o conhecimento do fato jurídico tributário pela Administração Tributária, sem o início de um procedimento fiscal em face do contribuinte. Nessas hipóteses, vê-se que o objetivo da fiscalização tributária é alcançado independentemente de qualquer atuação da autoridade fiscal, sem nenhum custo administrativo.

Mesmo assumindo que o instituto da denúncia espontânea seja prejudicial ao sistema tributário, de um ponto de vista holístico, reconhecendo a premissa de que ela premia e incentiva o descumprimento das condutas exigidas pela Administração Tributária e impõem óbices ao exercício de sua atividade, por gerar a escassez de informações necessárias, é certo que ponderações sobre a sua pertinência no ordenamento jurídico são considerações

políticas, pré-legislativas, que devem ser discutidas no âmbito do Poder Legislativo.⁴⁴

Portanto, a partir do momento em que o artigo 138 do CTN foi positivado, sem fazer qualquer distinção em relação ao tipo de conduta ao qual se aplica nem avaliar as razões subjetivas do contribuinte ao realizar a infração tributária, não cabe ao Poder Judiciário, constatando a espontaneidade do contribuinte, invalidar a denúncia espontânea sob tais fundamentos. A nosso ver, se a norma positivada abre espaços para abusos (o que deve ser cabalmente demonstrado), cabe exclusivamente ao legislador atuar positivamente na criação de limites e critérios para sua observância.

Ademais, merece destaque que o entendimento do STJ – no sentido da inaplicabilidade da denúncia espontânea aos casos de descumprimento de deveres instrumentais – não apenas vai de encontro com o conteúdo semântico da regra do artigo 138 do CTN, como também não se justifica sob uma perspectiva lógica conferir tratamento mais benéfico à infração da obrigação principal (mais grave) do que à infração do meio previsto para assegurá-la (mais leve), permitindo-se a aplicação da denúncia espontânea apenas à primeira.⁴⁵

Finalmente, a postura adotada pelo STJ não se amolda a um sistema jurídico que, conferindo peso ao princípio da isonomia, exige a execução coerente das normas jurídicas que o compõem, de acordo com os diversos princípios positivados.⁴⁶ De fato, não é possível identificar um fator de discriminação a

43 Cf. LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005, p. 555-564.

44 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 418-419.

45 Cf. OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004, p. 411.

46 Cf. TIPKE, Klaus. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984, p. 517-520.

justificar a aplicação da denúncia espontânea ao não cumprimento de obrigações principais, mas não à inobservância de deveres instrumentais tributários. Se, como foi visto, o texto legal não autoriza a distinção entre obrigações principais e deveres instrumentais no que tange ao instituto, cabe investigar se haveria outra razão no ordenamento jurídico que a permitiria.

Entretanto, não parece haver no direito posto qualquer justificativa para que se proceda à referida distinção. De um lado, a diferenciação não se mostra adequada para realizar qualquer valor ou princípio constitucional. Nem se diga que preserva a legalidade ou a segurança jurídica, pois tal interpretação verdadeiramente ultrapassa os limites semânticos decorrentes do próprio texto legal.

De outro, sendo a função do instituto atuar como um incentivo ao cumprimento da legislação tributária, por intermédio da concessão de benefício ao contribuinte por sua atitude espontânea, fazendo desnecessária a fiscalização pelas autoridades fiscais e, ao mesmo tempo, garantindo a arrecadação tributária daquilo que, de outro modo, não teria sido recolhido,⁴⁷ fomentando a praticabilidade e a eficiência da Administração (atinge-se o interesse da arrecadação e da fiscalização tributária sem qualquer atuação estatal direta), é de se convir que a denúncia espontânea alcança a sua finalidade em ambos os casos, com a mesma eficiência. Portanto, sob a ótica do princípio da isonomia, falta fundamentação para a discriminação realizada pela construção da norma pelo STJ.

Há de se notar que, curiosamente, os Ministros não se atentaram para o indesejado efeito indutor que norma por eles construída poderia implicar. Fosse a denúncia espontânea inaplicável às hipóteses em que houver descumprimento de deveres instrumentais,

47 Cf. ATALIBA, Geraldo. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 464, 1974, p. 55-67.

ter-se-ia um desincentivo à regularização do contribuinte, já que ele, caso verifique não ter atendido devidamente as exigências da legislação tributária, não poderá acatá-las corretamente sem que lhe sejam impostas pesadas multas. Incentiva-se, destarte, que o contribuinte se mantenha inerte e inadimplente, inclusive do cumprimento de obrigações tributárias principais que poderiam denunciar a inobservância daqueles deveres.

Em outras palavras, no lugar de reduzir os custos administrativos e poupar trabalho das autoridades fiscais, construir restritivamente a norma do artigo 138 do CTN, restringindo seu escopo às obrigações principais, atenta contra a própria finalidade da denúncia espontânea.

É de se reconhecer, pois, a plena aderência do instituto da denúncia espontânea ao descumprimento de deveres instrumentais. Entender diferentemente equivaleria a afirmar que os contribuintes não têm o direito de errar ou, sequer, de divergir da interpretação da legislação tributária pela Administração Fazendária ou, ainda, incentiva que o contribuinte se mantenha em inadimplência com suas obrigações tributárias, pelo temor à imposição de pesadas multas.⁴⁸

5. O posicionamento do STJ e a busca de coerência na aplicação do Direito

Embora a coerência do sistema seja um ideal a ser perseguido, para a implementação

48 A legislação do ICMS é pródiga no que se refere à imposição de pesadas sanções tributárias pelo descumprimento de deveres instrumentais. Cite-se, exemplificativamente, a multa prevista no artigo 527, VIII, "a", do RICMS/SP, pelo uso de sistema eletrônico de processamento de dados para emissão de documento fiscal ou escrituração de livro fiscal, sem prévia autorização do fisco, no montante equivalente a "2% (dois por cento) do valor das operações ou prestações do período, se não atendidas as especificações da legislação para uso do sistema, ou equivalente a 0,5% (cinco décimos por cento), se atendidas, nunca inferior, em qualquer hipótese, a 100 (cem) UFESPs". O valor da UFESP, em 2018, corresponde a R\$ 25,70.

do princípio da isonomia também na aplicação da lei,⁴⁹ nem sempre as normas positivadas no sistema permitirão que seja alcançada uma plena coerência. Nessas situações, caberá ao intérprete buscar as soluções oferecidas pelas regras estruturais do sistema para que a incoerência não leve à sua ruptura.

O mesmo esforço impõe-se nas hipóteses em que as normas construídas e inseridas em nosso sistema pelos intérpretes autênticos – para referir à terminologia de Hans Kelsen – causem, em alguma medida, incoerência sistêmica, como ocorre neste tema. Isto é, não obstante as críticas que se fez à tomada de posição pelo STJ, ao reduzir o âmbito de aplicação da denúncia espontânea somente às obrigações tributárias principais,⁵⁰ deve o operador do direito reconhecer a força dessa jurisprudência e buscar uma solução para que, caso prevaleça tal entendimento (incluindo sua posterior normatização em caráter geral e abstrato por meio, por exemplo, de edição de súmula), se reduzam as distorções causadas ao sistema.

Nesse intento, assumindo correta a jurisprudência do STJ, imprescindível observar que não é automática a inaplicabilidade do instituto da denúncia espontânea para todo e qualquer dever instrumental e tampouco a qualquer equívoco realizado pelo contribuinte. De fato, uma análise acurada dos acórdãos daquela Corte indica que tal entendimento surgiu a partir de um contexto específico, a saber, o descumprimento de deveres instrumentais que são indispensáveis para o conhecimento dos elementos informadores da regra-matriz de incidência tributária, como, exemplificativamente, a entrega atrasada da Declaração de Informações Econômico-

Fiscais da Pessoa Jurídica (DIPJ)⁵¹ ou da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).⁵²

Como se vê, os precedentes não podem ser entendidos fora de seu próprio contexto: os Ministros da Corte Superior apenas se debruçaram sobre a aplicabilidade da denúncia espontânea ao descumprimento daqueles deveres instrumentais necessários, para que se leve à autoridade fiscal o conhecimento dos elementos conformadores do fato jurídico tributário e que, portanto, atendem preponderantemente ao interesse da arrecadação tributária.⁵³ Com efeito, somente em relação a esses deveres é que faz sentido a preocupação manifesta dos Ministros quanto aos prejuízos à arrecadação tributária e o receio de o contribuinte pagar o tributo “segundo o seu arbítrio” e deixar a Fazenda Pública “à disposição do contribuinte”.⁵⁴

Importante salientar que os deveres instrumentais não vinculados a uma obrigação principal não foram objeto de consideração nessas decisões, razão pela qual não é possível estender seus fundamentos a esses casos.⁵⁵ Logo, não é possível estender esse raciocínio à inobservância parcial de deveres instrumentais, isto é, o preenchimento incorreto ou incompleto de declarações ou escriturações,

49 Sobre o assunto, cf. TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 362-373.

50 Por todos, cf. STJ, Recurso Especial nº 1.129.202/SP, Segunda Turma, Relator Ministro Castro Meira, j. 17/06/2010, DJ 29/06/2010.

51 Por todos, cf. STJ, Recurso Especial nº 208.097/PR, Segunda Turma, Relator Ministro Hélio Mosimann, j. 08/06/1999, DJ 01/07/1999.

52 Por todos, cf. STJ, Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 885.259/MG, Primeira Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, j. 27/02/2007, DJ 12/04/2007.

53 Sobre a possibilidade de se identificar a preponderância do interesse da arrecadação ou do interesse da fiscalização em cada dever instrumental em concreto, cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017, p. 221-229.

54 Nesse sentido, o voto do Ministro Franciulli Netto. Cf. STJ, Recurso Especial nº 243.241/RS, Segunda Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, j. 15/06/2000, DJE 21/08/2000.

55 BARRETO, Paulo Ayres. Denúncia espontânea no cumprimento dos deveres instrumentais tributários. In: Raquel Elita Alves Preto (Org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015, p. 641.

ou mesmo para o caso de inexecução de deveres instrumentais voltados eminentemente ao interesse da fiscalização tributária.

No primeiro caso, não é possível se afirmar que todos os erros ou omissões no cumprimento dos deveres instrumentais possam, efetivamente, colocar o Fisco “à disposição do contribuinte”. Basta verificar que algumas informações constantes no preenchimento de um documento fiscal podem ter menor relevância ou até mesmo ser irrelevantes para a configuração do fato jurídico tributário e o seu conhecimento pelas autoridades fiscais no caso concreto. Imagine-se, por exemplo, no que se refere ao preenchimento de uma nota fiscal, correções ou adições de informações relativas à descrição dos itens; ao NCM preenchido, se a descrição do produto estiver correta e houver o recolhimento do tributo; a informações sobre o destinatário da mercadoria, quando este não for relevante para o tratamento tributário da operação (como a isenção condicionada à destinação das mercadorias prevista no Convênio ICMS nº 65/1988 que isenta as vendas de mercadorias de origem nacional destinadas à Zona Franca de Manaus); entre outros.

O mesmo se dá em relação aos deveres instrumentais que visam promover preponderantemente o interesse da fiscalização, já que a sua escrituração ou correção antes de um ato de fiscalização pela autoridade administrativa acaba por impedir que o “interesse da fiscalização dos tributos” seja efetivamente lesionado pela conduta do contribuinte, principalmente ao se constatar que, por força do artigo 138 do CTN, somente se poderá cogitar na denúncia espontânea anteriormente a um ato de fiscalização da autoridade fiscal, ou seja, antes que as informações fornecidas pelo contribuinte tivessem a oportunidade de serem utilizadas. De maneira nenhuma, pois, coloca o Fisco à mercê do contribuinte.

Nesse caso, em nada irá diferir, quando da efetiva fiscalização, se o livro foi escriturado há um ano ou se há cinco minutos do início

da fiscalização: a eficiência da auditoria fiscal será rigorosamente a mesma. Ao revés, o que alteraria a eficiência da fiscalização seria justamente impedir ou desestimular aquele que cometeu um erro ao preencher seus livros fiscais de poder corrigi-los, ou aquele que não escriturou livros não o possa mais fazer, impedindo que o agente fiscal tenha acesso a documentos fidedignos e precisos que o auxiliem em seu mister fiscalizatório, quando efetivamente se realizar um ato de fiscalização.

Assim, mesmo que se reconheça a força dos precedentes do STJ e a sua legitimidade enquanto norma construída pelo intérprete autêntico, dentro do sistema dos participantes – para nos valermos da terminologia de Hart⁵⁶ – a vedação à aplicação da denúncia espontânea ao descumprimento de deveres instrumentais somente se justificará nos específicos casos em que os referidos precedentes foram formados, não devendo se estender às situações em que são inaplicáveis os fundamentos utilizados naqueles julgados, como é o caso de complemento ou correção de informações constantes em deveres instrumentais já cumpridos e que não comprometem o conhecimento do fato jurídico tributário pela Administração Pública, ou da inobservância de deveres instrumentais voltados eminentemente ao interesse da fiscalização dos tributos.

6. Conclusão: o que cabe ao intérprete do Direito fazer?

O instituto da denúncia espontânea guarda plena aderência com os casos em que há descumprimento de deveres instrumentais, seja pela natureza do instituto, seja pelo enunciado normativo do artigo 138 do CTN, que em nenhum momento restringe seu escopo normativo a situações envolvendo obrigações principais, mas, pelo contrário,

56 Cf. HART, H.L.A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009, p. 115-118.

faz uma ressalva de que nem sempre haverá um valor a ser pago para reparar do dano; ou, ainda, em decorrência do princípio da isonomia, tratando-se desigualmente aquele contribuinte que legitimamente erra ao cumprir a legislação tributária, mas se antecipa ao Fisco para corrigir seu erro e aquele outro que – intencionalmente ou não – deixa de cumprir com suas obrigações fiscais e nada faz, buscando beneficiar-se de uma possível decadência do crédito tributário e de sua respectiva penalidade pecuniária.

Mesmo que se reconheça a força dos precedentes do STJ e a sua legitimidade, enquanto norma construída pelo intérprete autêntico, a vedação à aplicação da denúncia espontânea nas hipóteses de inobservância de deveres instrumentais somente é cabível nos específicos casos em que os referidos precedentes foram formados: os Ministros da Corte Superior apenas se debruçaram sobre a aderência do instituto da denúncia espontânea aos casos de descumprimento daqueles deveres instrumentais necessários para que se leve à autoridade fiscal o conhecimento dos elementos conformadores do fato jurídico tributário

e que, portanto, atendem preponderantemente ao interesse da arrecadação tributária.

Se assim é, indispensável ao intérprete do Direito, principalmente os intérpretes autênticos no âmbito do Poder Judiciário, mas também do Poder Executivo (tribunais administrativos), não apenas refletir sobre a real extensão que o comando do artigo 138 do CTN possui, pela qual se afasta normativamente o mito da incompatibilidade da denúncia espontânea com os casos de descumprimento de deveres instrumentais, bem como é imperioso que os aplicadores do Direito façam a distinção em relação aos elementos fáticos dos precedentes do STJ neste tema, empregando-se seus fundamentos apenas nos casos em que a denúncia espontânea se referir a deveres instrumentais imprescindíveis e intrinsecamente ligados ao conhecimento pela autoridade fiscal dos elementos conformadores do fato jurídico tributário.

Assegurar ao contribuinte o seu direito de errar e de reparar o dano causado, longe de conferir um favor a um infrator, trata-se de consagrar o instituto da denúncia espontânea em sua exata dimensão.

Referências

- ALVARENGA, Darlan. Empresas gastam 1.958 horas e R\$ 60 bilhões por ano para vencer burocracia tributária, apontam pesquisas. *G1*, 20 nov. 2017. Disponível em: <<https://g1.globo.com/economia/noticia/empresas-gastam-1958-horas-e-r-60-bilhoes-por-ano-para-vencer-burocracia-tributaria-apontam-pesquisas.ghtml>>. Acesso em: 29 ago. 2018.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ATALIBA, Geraldo. *Elementos de direito tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.
- _____. Espontaneidade como excludente de punibilidade no procedimento tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 464, 1974.
- BARRETO, Paulo Ayres. Denúncia espontânea no cumprimento dos deveres instrumentais tributários. In: Raquel Elita Alves Preto (Org.). *Tributação brasileira em evolução: estudos em homenagem ao Professor Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Iasp, 2015.
- BORGES, José Souto Maior. *Obrigações tributárias (uma introdução metodológica)*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- _____. *Direito tributário: linguagem e método*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- _____. *Teoria da norma tributária*. 5. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas. In: BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DWORKIN, Ronald. *Taking rights seriously*. London: Duckworth, 1991, p. 105-130.
- FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Obrigação tributária acessória e limites de imposição: razoabilidade e neutralidade concorrencial do Estado. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- FERREIRO LAPATZA, José Juan. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Revista Española de Derecho Financiero*, Madrid: Civitas, n. 37, 1983.
- GIULIANI FONROLIGE, C. M. *Conceitos de direito tributário*. Tradução de Geraldo Ataliba e Marco Aurélio Greco. São Paulo: Lael, 1973.
- HART, H.L.A. *O conceito de direito*. São Paulo: WMF Martins Fontes, 2009.
- JARAMILLO HERRERA, Christian R. *Presumptive income taxation and costly tax compliance*. Department of Economics, University of Michigan, mar. 2004.
- LARENZ, Karl. *Metodologia da ciência do direito*. 4. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2005.
- MACHADO, Hugo de Brito. Algumas questões a respeito da obrigação tributária acessória. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- MARCHESINI, Lucas. Autuação da Receita bate recorde em 2013 com ajuda do REFIS. *Valor Econômico*, 24 jan. 2014. Disponível em: <<http://www.valor.com.br/brasil/3406746/autuacao-da-receita-bate-recorde-em-2013-com-ajuda-do-refis#>>. Acesso em: 15 jun. 2016.
- MARTINEZ, Soares. *Direito fiscal*. 10. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- NABAIS, José Casalta. Alguns desafios actuais da tributação. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, n. 82, 2001.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Sanções tributárias e denúncia espontânea. In: MACHADO, Hugo de Brito. *Sanções administrativas tributárias*. Dialética: Fortaleza, 2004.

PEREZ DE AYALA, Jose Luis. *Derecho tributario*. Madrid: Editorial de Derecho Financeiro, 1968.

POSADAS-BELGRANO, G. A. *Derecho tributario: un estudio sobre las relaciones jurídicas de impuesto*. Montevideo: Editorial Medina, 1959.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

_____. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.

_____. Globalização, investimentos e tributação: desafios da concorrência internacional ao sistema tributário brasileiro. *Revista Brasileira de Comércio Exterior*, Rio de Janeiro: FUNCEX, n. 113, 2012.

TAKANO, Caio Augusto. *Deveres instrumentais dos contribuintes: fundamentos e limites*. São Paulo: Quartier Latin, 2017.

_____. Os limites impositivos aos deveres instrumentais tributários. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, n. 27, 2012.

TIPKE, Klaus. A necessidade de igualdade na execução das leis tributárias. In: SCHOUERI, Luís Eduardo (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Alcides Jorge Costa*. São Paulo: Quartier Latin, 2003.

_____. Princípio da igualdade e idéia de sistema no direito tributário. In: MACHADO, Brandão (Coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem ao prof. Ruy Barbosa Nogueira*. São Paulo: Saraiva, 1984.