Nº 34 – abril/maio/junho de 2013 – Salvador – Bahia – Brasil - ISSN 1981-187X

O DEVER INSTRUMENTAL INFORMATIZADO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Andréia Fogaça Maricato
Doutoranda, Mestre e Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Professora seminarista do IBET de São Paulo. Advogada.

1. Introdução

O tema "deveres instrumentais", por não ser tão explorado, levanta inúmeros conflitos, propiciando o surgimento de questões bastante atuais e polêmicas. Por se tratar de assunto de alta complexidade, detentor de muitas particularidades, as questões que envolvem o assunto ora proposto ainda merecem a atenção dogmática do Direito.

A tecnologia chegou aos deveres instrumentais, formando um sistema de cruzamento de dados, via digital. Atualmente, mais da metade das declarações enviadas ao fisco são entregues via digital. Isto significa que, em pouco tempo, todos os documentos serão eletrônicos e a forma de fiscalização dos tributos será totalmente digital.

Tudo isto porque a informatização fiscal tem como objetivo facilitar a cobrança de tributos e reduzir o custo operacional do uso de pessoas e arquivos físicos que dependam de papel, além de diminuir o número de sonegadores fiscais.

A informatização fiscal gera a necessidade de revisão teórica de vários institutos jurídicos do direito tributário; em especial, analisaremos o impacto da informatização fiscal nos deveres instrumentais, implicando mudanças sistemáticas no lançamento tributário.

Em paralelo, estudaremos o instituto da denúncia espontânea prescrita no artigo 138 do CTN, que, assim como vários temas do direito tributário, também suscitou controvérsias, sendo seu texto aberto a inúmeras interpretações, muitas vezes conflitantes.

Tomamos por pressuposto que a interpretação mais adequada da norma jurídica é aquela que melhor garante os valores nela inseridos. Deste modo, entendemos que a norma do artigo 138 CTN tem como objetivo trazer o infrator da lei tributária de volta para uma situação de regularidade. Para isto, analisamos os aspectos mais polêmicos da norma.

A principal questão que provoca divergências entre o fisco, doutrinadores e tribunais é a que diz respeito ao alcance do artigo 138; delimitar-nos-emos ao fato de que o descumprimento do dever instrumental (obrigação acessória) informatizado possibilitaria ao contribuinte se beneficiar do instituto da denúncia espontânea, afastando-se para além das multas de ofício, de mora e isoladas.

Para isto, optamos por fazer neste trabalho, num primeiro plano, investigação semântica sobre os conceitos dos deveres instrumentais informatizados, em seguida da denúncia espontânea, para, posteriormente, analisar as hipóteses de exclusão das multas: de ofício, de mora e isoladas, quando do descumprimento dos deveres instrumentais informatizados, uma vez que a informatização altera toda a sistemática do lançamento atual, surgindo questões ainda não regulamentadas.

2. Delimitação do objeto

Faremos um corte metodológico na apreensão do processo de conhecimento. Na medida em que não pretendemos tratá-lo como objeto autônomo de investigação, limitar-nos-emos a explicar o papel desempenhado pela linguagem dentro da operação cognitiva, mostrando em que medida a linguagem, enquanto manifestação cultural, influencia a teoria do conhecimento.

Firmada a premissa que o conhecimento se opera mediante construção linguística, podemos afirmar que não existe fato antes da interpretação. É mediante interpretações, construções de sentido e significações que o homem chega aos eventos, aos acontecimentos do mundo circundante, sendo imprescindível a existência de um corpo linguístico para fazer a conexão entre o homem e a realidade. Todavia, isto não significa que inexiste qualquer objeto físico quando não houver linguagem. O que estamos falando é que só teremos acesso às coisas que existem no mundo por meio da linguagem. Como leciona Paulo de Barros Carvalho1, “conheço determinado objeto na medida em que posso expedir enunciado sobre ele, de tal arte que o conhecimento se apresenta pela linguagem, mediante proposições descritivas ou indicativas”. O conhecimento pressupõe a existência de linguagem, cria ou constitui a realidade, sendo impossível conhecer as coisas como elas se apresentam fisicamente, fora dos discursos a que elas se referem.

Por isto, o mundo não é um conjunto de coisas que primeiro se apresentam e, depois, são nomeadas ou representadas por uma linguagem. Isso que chamamos de mundo nada mais é que uma interpretação, sem a qual nada faria sentido.2

Adotada a posição de que o conhecimento se opera mediante construção linguística, temos que a linguagem não só fala do objeto (Ciência do Direito – metalinguagem), como participa de sua constituição (direito positivo – linguagem-objeto). Assim, não há manifestação do direito sem uma linguagem, idiomática ou não, que lhe sirva de veículo de expressão, aqui tomado na sua acepção normativa, como conjunto de normas jurídicas válidas vigentes num sistema, em um determinado momento histórico.

---

[1] *Direito tributário: Fundamentos jurídicos da incidência.* 2008, p. 110.
[2] TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário.* 2005, p. 5.

3. Dever instrumental informatizado

Adotamos a terminologia "deveres instrumentais" para as chamadas "obrigações acessórias" eleitas pelo direito positivo e que conduzem à interpretação de serem tais deveres adicionais à obrigação tributária, por entendermos que as obrigações acessórias não são nem obrigações, nem acessórias (dependentes)3. Constituem-se, sim, em dever, porque decorrem da lei e são instrumentais, por terem a função de operacionalizar a regra matriz de incidência tributária, servindo como instrumento da atividade de arrecadação e fiscalização dos tributos4.

Neste contexto, os deveres instrumentais cumprem um importante papel na implantação do tributo. Por se tratar de um dever de fazer ou não fazer, a sua observância depende de documentação, em linguagem competente, de tudo o que diz respeito ao tributo.

Os deveres instrumentais regulam a atuação do contribuinte, pois são tidos como normas de conduta. Paulo de Barros Carvalho5 os define como sendo os elos concebidos visando ao aparecimento de deveres jurídicos, que os súditos do Estado, sujeito ativo (Fisco), têm a obrigação de respeitar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. Em suas palavras:

> São liames concebidos para produzirem o aparecimento dos deveres jurídicos, que os súditos do Estado hão de observar, no sentido de imprimir efeitos práticos à percepção dos tributos. É dever de todos prestar informações ao poder público, executando certos atos e tomando determinadas providências de interesse geral, para que a disciplina do relacionamento comunitário e a administração da ordem pública ganhem dimensões reais concretas. Nessa direção, o cumprimento de incontáveis deveres é exigido de todas as pessoas, no plano sanitário, urbanístico, agrário, de trânsito, etc., e também, no que entende com a atividade tributante que o Estado exerce.

Deste modo, exceto a obrigação de levar certa quantia em dinheiro aos cofres públicos, advinda da relação jurídica tributária em sentido estrito, que, por sua vez, consiste no vínculo estabelecido entre sujeito ativo (Fisco) e o sujeito passivo (contribuinte), acarretando, por conseguinte, um direito subjetivo ao Estado, por meio da Administração, e dever jurídico ao contribuinte, todos os demais deveres impostos a esse mesmo sujeito passivo, defronte ao tributo instituído, com a inerente característica da impossibilidade de mensuração econômica, de cunho administrativo, devem ser entendidos como deveres instrumentais.

---

[3] CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 2008, p. 286.
[4] MARICATO, Andréia Fogaça. *Deveres instrumentais: regra matriz e sanção.* Dissertação do mestrado. São Paulo: PUC, 2009, p. 128.
[5] *Curso de direito tributário.* 2008, p. 804.

A causa geradora dos deveres instrumentais é a lei. Assim, ocorrida a situação descrita na norma, nasce o dever de fazer, não fazer ou tolerar, sem cunho pecuniário.

A lei tributária estabelece diversos deveres ao sujeito passivo, a fim de que constituam em linguagem competente eventos do mundo social sobre os quais o direito atua, com o objetivo de atingir seus propósitos originários, ou seja, enquanto sujeito passivo, cumpre os deveres instrumentais que lhe são impostos, relata em linguagem os eventos do mundo fenomênico, dando ao Fisco a possibilidade de constituir o fato jurídico tributário, que, sem eles, muitas vezes não poderá ser constituído na forma jurídica própria.

É por meio dos deveres instrumentais que o Estado consegue fazer o controle, no que tange à observação do cumprimento das obrigações inerentes à instituição dos gravames fiscais e nos casos em que, como exemplos, temos: a expedição de notas fiscais, a prestação de informações, a emissão de faturas, a escrituração de livros, o registro do papel imune, dentre outros.

O objetivo principal de tais deveres é instrumentalizar a atividade de arrecadação e a fiscalização dos tributos. São regras constituídas com a finalidade de controlar a ocorrência de fazer com que os contribuintes suportem e ajudem na fiscalização, para apurar o eventual nascimento de obrigação tributária material ou demonstrar o seu não nascimento, como nos casos de imunidade. Portanto, são medidas necessárias ao controle da ação de tributar e são dirigidas diretamente à conduta dos contribuintes ou a quem a lei determinar, impondo-lhes deveres de tomar certas medidas destinadas a possibilitar à Administração controlar o nascimento ou não da regra matriz de incidência tributária.

Ocorrido o evento do dever instrumental no mundo fenomênico, ele só se tornará fato jurídico do dever instrumental mediante linguagem competente fornecida por meio da teoria das provas. Assim como a regra matriz de incidência tributária necessita de uma linguagem competente que a constitua, o dever instrumental também necessita de uma linguagem competente que o constitua. Ou seja, o dever instrumental vai nascer para o contribuinte ou para quem a lei determina no momento em que, ocorrido o fato descrito na regra de dever instrumental, por meio da linguagem competente, nascerá a relação jurídica de conteúdo não patrimonial, determinando em seu objeto a prestação de fazer ou não fazer.

O fato jurídico do dever instrumental para integrar o mundo jurídico necessita de sua publicação. Ou seja, não basta que exista uma lei de dever instrumental determinando em sua hipótese que “A”, ao circular mercadoria, deve emitir nota fiscal. Faz necessário que “A”, ao circular mercadoria no mundo fenomênico, emita a nota fiscal, e, ao emiti-la, constituiu-se o fato jurídico do dever instrumental (linguagem competente). Por outro lado, se “A” realizar a operação de circular mercadoria sem a emissão da nota fiscal, não há o fato jurídico do dever instrumental; mas, se, posteriormente, o agente fiscal verificar o não cumprimento do dever instrumental no estabelecimento de “A”, constituirá em linguagem competente o fato jurídico do dever instrumental com a aplicação do Auto de Infração e Imposição de Multa, pelo seu descumprimento.

Portanto, podemos afirmar que os deveres instrumentais necessitam de linguagem competente para que surtam efeitos no mundo jurídico; caso contrário, eles serão um mero evento que se perde no tempo e no espaço.

A implementação e utilização da informatização fiscal nos deveres instrumentais vêm para facilitar a identificação do valor correto do tributo devido, e, ao mesmo tempo, o fisco passa a ter condições de confrontar os dados informados pelo contribuinte com demais dados existentes e disponíveis nos sistemas digital central, dados estes relevantes à apuração do valor correto dos tributos devidos, presente nos demais órgãos públicos, em outras unidades da federação, outros países ou em quaisquer lugares em que se encontrem e possam ser rastreados por um mecanismo tecnológico6.

Pode se notar que o fisco, de porte desta tecnologia, vem utilizando diversos mecanismos tecnológicos na formatação legal dos deveres instrumentais, para fiscalização dos tributos, ocasionando diversas mudanças nas formas de constituição do crédito tributário.

Um dos instrumentos tecnológicos que vêm sendo muito utilizados pelo fisco no dever instrumental digitalizado é o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED; neste novo sistema, encontram-se a nota fiscal eletrônica, a escrituração fiscal digital e a escrituração contábil digital, dentre outros.

Fabiana Lopes Pinto7 desta que,

> Com a implementação da informatização fiscal que está sendo inserida no ordenamento jurídico, a partir do momento em que o contribuinte relatar o evento descrito no critério material, em fato social, este fato social, passará ter relevância para mundo jurídico, isto porque ele está sendo informado ao fisco no exato momento de seu acontecimento, muitas vezes em momentos que antecedem o próprio fato jurídico […]

Segundo a autora, isto significa dizer que, neste novo modelo, o fato social passa a ser uma parte do fato jurídico, visto que há a informação enviada ao Fisco de forma parcelada através dos mecanismos tecnológicos. Com a soma de todas as partes do "fato" que foram ao longo do mês ou do ano (de acordo com o imposto) informados ao fisco, chegando-se ao fato jurídico da norma.

Importante destacar que toda vez que fato social realizado pelo sujeito passivo for representado por um documento eletrônico que manda informações diretamente ao Fisco, estaremos diante de um fato social jurídico, com relevância para o mundo jurídico, diferentemente daquele fato social, irrelevante para o direito.

Assim, quando o contribuinte cumpre os deveres instrumentais, neste novo modelo tecnológico e digital, pela simples entrega das declarações, o fisco passar a ter possibilidade de lançar de ofício, sem a necessidade de ir a empresa conferir toda a documentação, uma vez que tais documentos passaram a ser digitais e guardados no sistema do Fisco.

Seguindo este entendimento, futuramente, com alterações legislativas, poderá ter mais lançamento de declaração e lançamento de ofício do que o lançamento por homologação, isto porque as novas normas de informatização fiscal

[6] Tema tratado por PINTO, Fabiana Lopes. *Informatização fiscal: o uso da tecnologia no sistema tributário nacional.* Tese de doutorado. São Paulo: PUC, 2012.

[7] PINTO, Fabiana Lopes. *Impacto financeiro da sonegação fiscal – penal.* www.**lopespinto**.com.br/adv/publier4.0/dados/anexos/617_4.ppt.

dão ao fisco as informações necessárias para lançar de ofício, identificando com precisão o fato jurídico e sua respectiva base de cálculo, de forma a tornar o valor devido inquestionável.

Neste novo sistema, a informatização fiscal pode vir a alterar a forma de lançamento, uma vez que as informações prestadas pelo contribuinte serão suficientes para que o fisco lance de ofício, como no caso da pré-validação, para a emissão da nota fiscal eletrônica, gerada pelo contribuinte, o qual a envia para o servidor interno da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Origem, aguardando a pré-validação; o sistema do fisco faz a triagem dos requisitos exigidos para a validação e, automaticamente, identifica se a NF-e será autorizada ou não. Uma vez possuídas todas as exigências para validação, o contribuinte recebe a NF-e autorizada e imprime o Danfe (recibo). Esta pré-validação pode vir a ser o lançamento de ofício.

Portanto, com a evolução dos diversos mecanismos tecnológicos que vêm sendo introduzidos de forma compulsória para a entrega das diversos deveres instrumentais de todos os tributos, é possível que, com mudanças legislativas, outros fatos informativos do contribuinte venham a viabilizar a sincronicidade total das informações necessárias à constituição do fato jurídico tributário. Isto porque, tendo o fisco em mãos todas as informações recebidas pelos diversos fatos informativos oriundos da obrigatoriedade de qualquer dever instrumental digital (como na da emissão eletrônica de nota fiscal), poderá o fisco lançar de ofício imediatamente pelo sistema8.

Neste contexto, se todos os tributos passarem a ser por lançamento de ofício, poderemos ter mudanças significativas na denúncia espontânea, visto que, em sendo todas as informações enviadas ao fisco de forma imediata e instantânea, faz com que o ente competente apure eventual nascimento de obrigação tributária material uma vez não informada pelo contribuinte, a notificação do início da fiscalização poderá ser on-line, limitando o prazo para o contribuinte regularizar suas omissões, mas em contra partida o instituto da denúncia espontânea, hoje tão discutido e limitada, poderá ser muito mais utilizado pelo contribuinte, conforme veremos no próximo item.

4. Denúncia espontânea

O artigo 138 do CTN prescreve o instituto da denúncia espontânea do direito tributário brasileiro, impedindo que a constituição do descumprimento de um dever seja concretizado em nível individual e concreto pelo agente competente, assim disposto:

> 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.

[8] PINTO, Fabiana Lopes. *Informatização fiscal: o uso da tecnologia no sistema tributário nacional.* Tese de doutorado. São Paulo: PUC, 2012, p. 274.

> Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Como se vê, o artigo 138 do CTN prescreve a possibilidade de exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea da infração, nos casos, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo depender de apuração. Neste sentido, a denúncia espontânea é aquela apresentada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Portanto, é espontânea, a denúncia da infração cometida pelo sujeito passivo, antes da existência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, da qual o sujeito passivo tenha sido regularmente notificado. Ou seja, se o fisco houver dado ciência ao sujeito passivo quanto ao início de qualquer procedimento fiscal relacionado com a infração a ser denunciada, fica afastada a possibilidade da denúncia espontânea. Por outro lado, se a infração se refere a matéria estranha àquela objeto da fiscalização ou do procedimento administrativo já iniciado, é possível a sua denúncia espontânea.

A denúncia espontânea no direito tributário brasileiro é mecanismo normativo que permite ao sujeito passivo tributário, mesmo diante de um evento moratório, evitar que o fato moratório seja constituído pelo sujeito competente e, portanto, impedir que a constituição do descumprimento de um dever seja concretizada em nível individual e concreto.

Dessa forma, quando o sujeito passivo toma a iniciativa de cumprir a conduta prevista em norma tributária, corrigindo informações imprescindíveis para o Fisco constituir o crédito tributário, nas hipóteses de lançamento originariamente de ofício, ou quando o próprio contribuinte constitui o crédito tributário, naquelas hipóteses em que o CTN lhe atribui a competência, originalmente, para realizar o chamado lançamento por homologação (art. 150), a denúncia espontânea constitui-se em instrumento normativo hábil a mutilar os efeitos jurídicos da mora no direito tributário.

A doutrina e a jurisprudência discutem incessantemente sobre as hipóteses de cabimento da denúncia espontânea, em especial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e nas obrigações acessórias autônomas, em que o Superior Tribunal de Justiça já sumulou a respeito, e é categórico em proibir o seu uso, nas chamadas obrigações acessórias autônomas.

Súmula 360. STJ: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”.

> PROCESSO CIVIL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA ADMINISTRATIVA. PRETENSÃO JÁ COLHIDA PELO ACÓRDÃO RECORRIDO. FALTA DE INTERESSE PROCESSUAL.
> 1. Na origem, cuida-se de mandado de segurança impetrado contra ato do Delegado da Receita Federal do Brasil, no qual se pleiteia o não pagamento das penalidades pecuniárias

(multas), em razão da não entrega das Declarações de Imposto Retido na Fonte (DIRF's) dos anos de 1994 e 1997.
2. Segundo orientação firmada nesta Corte, "a denúncia espontânea não tem o condão de afastar a multa decorrente do atraso na entrega da declaração de rendimentos, uma vez que os efeitos do artigo 138 do CTN não se estendem às obrigações acessórias autônomas" (AgRg no AREsp 11340/SC, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 13.9.2011, DJe 27.9.2011).
3. A Corte de origem reconheceu que é "legítima a exigência da multa administrativa", afastando a aplicação da denúncia espontânea. Assim, as alegações no sentido que não ocorreu denúncia espontânea em relação à multa administrativa é infundada, pois tal pretensão já foi acolhida pela Corte Regional, revelando-se, portanto, a falta de interesse recursal da recorrente.
Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp 1279038 / MG; Ministro HUMBERTO MARTINS; Segunda Turma; DJe 09/02/2012).

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. EXISTÊNCIA DE CONTRADIÇÃO E ERRO MATERIAL NO ACÓRDÃO. CORREÇÃO. PAGAMENTO INTEGRAL DO DÉBITO. MULTA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. INAPLICABILIDADE.
1. Os embargantes confessam que efetivaram o pagamento do tributo após o vencimento, embora sem pressão do Fisco. Tal circunstância é suficiente para que não seja aplicada a denúncia espontânea.
2. A configuração da “denúncia espontânea”, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.
3. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.
4. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolançamento e é pago após o vencimento.
5. Inexistência de parcelamento, na hipótese, que se reconhece, com a sua correção.
6. Embargos acolhidos, porém, sem efeitos modificativos. Acórdão mantido. (EDcl no REsp 573355 / RS; Ministro JOSÉ DELGADO; primeira turma; DJ 31/05/2004 p. 213) (grifo nosso).

> PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO EM RECURSO ESPECIAL. PRESENÇA DE OMISSÃO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO ACOLHIDOS COM EFEITOS INFRINGENTES. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. RECONHECIMENTO. TRIBUTO PAGO A DESTEMPO SEM PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO ANTERIOR E ANTES DA ENTREGA DA DCTF REFERENTE AO IMPOSTO DEVIDO.
> 1. O acórdão embargado afastou o instituto da denúncia espontânea, contudo se omitiu para o fato de que a hipótese dos autos, tratada pelas instâncias ordinárias, refere-se a tributo sujeito à lançamento por homologação (IRRF), tendo o ora embargante recolhido o imposto no dia seguinte ao vencimento, antes de qualquer procedimento fiscalizatório administrativo, bem como antes da entrega da DCTF referente ao débito em questão.
> 2. Não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo. Esse é o entendimento pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, ao julgar o REsp 886462/RS, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 28/10/2008, sob o regime do art. 543-C do CPC, que impõe sua adoção aos casos análogos como o presente.
> 3. Embargos de declaração acolhidos com efeitos infringentes para negar provimento ao recurso especial. (EDcl no REsp 1.055.853/PR, 2ª Turma, Rel.
> Min. Mauro Campbell Marques, DJe de 23.4.2009).

Mesmo havendo sumulado e diversos acórdãos que pela ementa subentende-se que é vedado o uso da denúncia espontânea nas "obrigações acessórias autônomas", na leitura dos acórdãos o STJ deixa a possibilidade ou não de denúncia espontânea em relação aos descumprimentos de deveres instrumentais à inexistência ou não de tributo decorrente do cumprimento daquele referido dever.

Ou seja, segundo o entendimento do tribunal, a súmula não tem aplicação absoluta, visto que, se o contribuinte não declarou, ou seja, não cumpriu o seu dever instrumental de declarar o fato, para que o crédito tributário seja constituído, caberá o benefício da denúncia espontânea.

Tal afirmação volta na antiga discussão da concepção de base da expressão "obrigação9 acessória", que, sem ser genuína obrigação, por ausência de dimensão

[9] CARVALHO. Paulo de Barros, Curso de Direito Tributário. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2007, pág. 303, reúne bem os elementos da crítica à expressão "obrigação acessória". Diz o mestre: "*Já no que toca à expressão do Código – Obrigações Acessórias – a objeção é mais abrangente. Os deveres de que falamos não têm natureza obrigacional, por faltar-lhes conteúdo dimensível em valores econômicos. E, além de não serem obrigações, nem sempre são acessórias... Imaginemos uma série de atos, compostos dentro de um procedimento de fiscalização, armados para certificar a ocorrência de um evento tributário. Depois de exaustivas diligências, em que o sujeito passivo se viu compelido a executar atos de informação, de comprovação, de esclarecimentos,*

econômica, também nem sempre o cumprimento das condutas ali prescritas dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária principal cujo conteúdo seja tributo, assim denominado no art. 3º, do CTN, conforme visto no item anterior.

Portanto, não havendo a declaração e, consequentemente, a constituição do crédito tributário, mediante o lançamento por homologação, o contribuinte pode até ter cometido o crime de sonegação fiscal, mas, por outro lado, também será beneficiado pela denúncia espontânea10.

O parágrafo único do art. 138 destaca ainda que, para se beneficiar com a denúncia espontânea, do Código Tributário Nacional, define como requisito indispensável a sua existência a apresentação, antes de qualquer procedimento de ofício, de que a mesma seja precedida de qualquer fiscalização concernente à infração.

Luciano da Silva Amaro11 interpreta este parágrafo, traçando um comparativo entre o conceito normativo do parágrafo único e o momento da conduta do agente passivo, exemplificando quanto à existência de espontaneidade:

> Se eu agir porque estou com medo do Fisco, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque a fiscalização está no meu vizinho, eu estou agindo espontaneamente. Se eu agir porque o Fisco diz que a partir de amanhã ele dará início a fiscalização - eu estou agindo espontaneamente […].

E continua o autor em suas exemplificações, agora quanto à falta de conduta espontânea:

> Depois que o fiscal lavrou o termo de início de fiscalização, onde disse que vai investigar tal ou qual coisa, isso já está fora da espontaneidade. Mas qualquer outra coisa, eu continuo podendo denunciar espontaneamente. Se ele fiscalizar as minhas despesas de certa natureza, eu posso denunciar outro assunto, que não esteja dentro do escopo do que ele veio ver12.

Portanto, o contribuinte que promove a denúncia espontânea deve ser beneficiado com a exclusão de qualquer penalidade, seja ela decorrente da falta de cumprimento da obrigação principal ou acessória, uma vez que o artigo que trata sobre a matéria não faz distinção, apenas que a denúncia pode ser acompanhada do pagamento ou não, a depender da situação.

A denúncia espontânea é mecanismo normativo que permite ao sujeito passivo tributário, mesmo diante de um evento sancionatório, evitar que o fato jurídico sancionatório seja constituído pelo sujeito competente e, portanto, impedir

---

concluem as autoridades fazendárias que não se deu o evento de que cogitavam e, portanto, não nascera a relação jurídica obrigacional."

[10] CEZEROTI, Guilherme. *O crime de sonegação fiscal previsto no art. 2º da lei nº 8137/90 e a denúncia espontânea do débito tributário.* RDDT 177, p. 28/40.

[11] AMARO, Luciano da Silva. Direito Tributário Brasileiro. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 40.

[12] *Ibidem.*

que a constituição do descumprimento de um dever seja concretizada em nível individual e concreto.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho13 preleciona:

> Para que se tenha denúncia espontânea, necessário se faz a conjugação dos seguintes elementos:
> (i) Comunicação espontânea, ao Fisco, da infração praticada;
> (ii) Tratando-se de infração consistente na ausência ou insuficiência de pagamento, o recolhimento do tributo devido, acompanhado de juros de mora; e
> (iii) Inexistência de procedimento administrativo ou medida de fiscalização instalados para apurar aquela ilicitude.

Em momento algum, a prestação ou não de informação do sujeito passivo ao Fisco aparece como relevante para se excluir a aplicação da denúncia espontânea.

Portanto, nos tributos sujeitos ao "autolançamento", cuja competência está prescrita no art. 150, CTN, há plena aplicação do instituto da denúncia espontânea prevista no art. 138, CTN. Isto porque o referido dispositivo não empresta qualquer importância ao fato de o Fisco ter conhecimento do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária constituída pelo contribuinte na DCTF ou GIA.

Tanto a multa de mora quanto a multa punitiva (sancionatória), embora com nomes distintos, têm como seu pressuposto o fato jurídico "descumprir um dever jurídico", sendo o consequente o "dever de pagar de uma quantia em dinheiro". Não importa o nome: multa punitiva e multa moratória têm a mesma configuração normativa de sanção e, por isso, devem ser excluídas quando da denúncia espontânea14.

No entanto, toda esta discussão acerca da denúncia espontânea está prestes a ter um fim, em decorrência da informatização fiscal no cumprimento dos deveres instrumentais visto no item anterior.

Trataremos deste novo modelo aplicado a denúncia espontânea, demonstrando que, em um futuro próximo, o benefício da denúncia espontânea poderá ser mais utilizado pelos contribuintes.

5. Impactos da informatização na denúncia espontânea

Partindo do entendimento de que, com a informatização fiscal nos deveres instrumentais, como o SPED, por exemplo, com a simples entrega das declarações, o fisco passar a ter todas as informações necessárias para lançar de ofício, sem a necessidade de ir à empresa conferir toda a documentação, uma vez que tais

[13] Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008, p. 766 e 767.
[14] LINS, Robson Maia. *Mora e a denúncia espontânea no direito tributário.* RDT 103, p. 91/104.

documentos enviados pelo contribuinte digitalmente passaram a ser guardados no sistema do Fisco; com isto, poderemos ter mais lançamento de ofício do que por homologação, uma vez que as novas normas de informatização fiscal darão ao fisco as informações necessárias para lançar de ofício, identificando com precisão o fato jurídico e sua respectiva base de cálculo, de forma a tornar o valor devido inquestionável.

Na sistemática atual, o contribuinte, ao cumprir o dever instrumental de não recolher o tributo ou, até mesmo, de constituir o crédito tributário nas hipóteses prescritas em lei, a autoridade fiscal só tem condições de lançamento de ofício através do auto de infração, e, para isto, o agente fiscal tem que ir à empresa solicitar a documentação; neste caso, depende ainda da boa vontade do contribuinte em apresentar os documentos fiscais no tempo exigido, confrontar as informações que foram prestadas pelo contribuinte, para, posteriormente, efetuar o lançamento de ofício.

Neste novo cenário informatizado15, quando o contribuinte cumprir os deveres instrumentais informatizados, entregando os documentos via digital, através de diversos mecanismos tecnológicos criados (por exemplo, o Sistema Público de Escrituração Digital que congrega a obrigatoriedade da emissão da nota fiscal eletrônica, NF-e, da escrituração fiscal digital e da escrituração contábil, além de outros mecanismos), o agente público passa a ter possibilidade de identificar o valor do tributo devido, facilitando e agilizando todo o processo de fiscalização de tributos.

Além disso, com toda esta tecnologia ligada aos deveres instrumentais e aos mecanismos de fiscalização, já se podem intuir algumas alterações substanciais, tais como o aumento da utilização do lançamento de ofício direto, a autuação fiscal on-line via certificação digital, haja vista que a maioria das informações será inquestionável, dentre vários outros.

Neste mundo informatizado, o fisco não precisará mais visitar a empresa para conseguir fiscalizar. Basta cruzar algumas informações tecnológicas já fornecidas pelos contribuintes, apurando-se o valor exato dos tributos devidos e facilitar o processo de fiscalização. Isso torna possível reduzir a dificuldade do fisco de identificar eventuais erros no lançamento por homologação ou encontrar os fatos não declarados e os crimes contra a ordem tributária.

E mais, neste novo modelo, há possibilidade do aumento do lançamento de ofício e/ou declaração, e futuramente os contribuintes poderão se beneficiar mais da denúncia espontânea, que atualmente se encontra limitada, uma vez que a maioria dos tributos se dá por lançamento por homologação, e, cada dia, nasce uma nova limitação para o contribuinte usufruir do benefício da denúncia espontânea, como visto no item acima.

Mas, o que estamos querendo destacar é que toda esta mudança tecnológica nos deveres instrumentais derrubará grandes questões que envolvem a denúncia espontânea atualmente, tais como: a possibilidade ou não de denúncia espontânea no chamado lançamento por homologação; no parcelamento; compensação; no dever instrumental (obrigação acessória), tema muito bem explorado por Robson Maia Lins16.

Tudo isto porque, tendo o fisco todos os dados necessários para efetuar o lançamento de ofício, todas as informações prestadas pelo contribuinte, em

[15] Muito bem desenvolvido por Fabiana Lopes Pinto. *Informatização fiscal: o uso da tecnologia no sistema tributário nacional*. Tese de doutorado. São Paulo: PUC, 2012.

[16] *Mora e a denúncia espontânea no direito tributário.* Revista de direito tributário, 103, p. 91-104.

cumprimento ao dever instrumental, passam a ser informações e não mais norma individual e concreta da constituição do crédito tributário. Ou seja, podemos concluir que todas estas informações prestadas ao Fisco passarão a ser informações para que o fisco lance de ofício, aumentando também os tributos sujeitos ao lançamento por declaração, que atualmente se encontram extintos.

Uma vez que, não sendo informados todos os fatos para o lançamento tributário e antes que se inicie o processo de fiscalização ou medida de fiscalização instalados para apurar aquela ilicitude, o contribuinte de forma espontânea comunicar ao Fisco a infração praticada, tratando-se de infração consistente na ausência ou insuficiência de pagamento, o recolhimento do tributo devido, acompanhado de juros de mora, poderá o contribuinte denunciar espontaneamente, sendo-lhe excluídas todas as infrações, incluindo as multas moratórias, que também têm caráter punitivo.

Por outro lado, com toda esta informatização, o contribuinte deverá ficar bem mais ágil no pedido de denúncia espontânea, isto porque, uma vez envidada todas as informações digitais via internet em todas as esferas (União, Estados e Municípios), o fisco fará a verificação, através do cruzamento de informações dadas pelo contribuinte, podendo iniciar a fiscalização mais rapidamente, notificando o contribuinte, via internet, do início do processo de fiscalização.

Explicando melhor, com a informatização fiscal e o cruzamento de informações, ficará mais fácil e ágil ao fisco verificar as informações prestadas e as não prestadas. Isto porque, uma vez o contribuinte estar obrigado em cumprir o dever instrumental através de arquivos digitais, automaticamente deverá gerar eletronicamente a maioria das informações fiscais que anteriormente eram encaminhadas ao fisco em papel. Com isto, os entes políticos Federal, Estadual e Municipal terão acesso à totalidade dos dados, das notas e das obrigações ficais e contábeis de todas as empresas, por meio de documento digital de fácil utilização pela informatização fiscal para identificação do crédito tributário. Assim, o contribuinte, em querendo se beneficiar com a denúncia espontânea, deverá fazê-la o quanto antes, do contrário arcará com todas as punições previstas, por sua demora.

Todos os dados encaminhados pelos contribuintes através destes novos modelos de emissão de documento fiscal, como é o caso da nota fiscal eletrônica e cumprimento de deveres instrumentais fiscais e contábeis (SPED Fiscal e Contábil), poderão ser cruzados; com isto, caso haja a omissão de valores devidos a título de tributo pelos contribuintes e esta omissão for identificada pelo sistema de cruzamento de informações fiscais, o contribuinte poderá sofrer autuação fiscal e ser tipificado no de crime de sonegação fiscal. Todavia, caso venha a fazer a denúncia espontânea antes de qualquer procedimento fisco, será beneficiado.

6. Conclusões

Podemos concluir que os novos deveres instrumentais e os mecanismos de fiscalização, instituídos com a informatização fiscal, podem vir a alterar toda a sistemática do lançamento tributário, em especial poderemos ter um aumento da utilização do lançamento por declaração e de ofício, consequentemente uma

diminuição do autolançamento; o fisco poderá notificar e até autuar o contribuinte on-line, via certificação digital; haverá diminuição na sonegação fiscal e maior utilização do benefício da denúncia espontânea, além de várias outras consequências. Isto porque, sendo todas as informações digitais e intercruzadas, passaram a ser inquestionáveis, por terem sido prestadas pelo próprio contribuinte, no cumprimento dos deveres instrumentais, ou colhidas pelos mecanismos de fiscalização.

Neste novo modelo, grande parte das questões envolvendo a denúncia espontânea, será derrubada, tendo maior aplicabilidade o artigo 138 do CTN. Em contrapartida, poderão surgir novas questões ainda não regulamentadas, tais como quando se concretiza a notificação, dando início ao procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração, do envio do e-mail por parte do fisco ou da leitura do e-mail por parte do contribuinte.

7. Referências bibliográficas

ALUTE, Caldas F. J. Dicionário da língua portuguesa. São Paulo, 2005.
AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14.ed., São Paulo: Saraiva, 2008.
ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. São Paulo: Malheiros, 2004.
_____. Noções de Direito Tributário. São Paulo: RT, 1971.
_____. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.
_____. Revista de direito administrativo. Imposto de Renda. Multa Punitiva. Rio de Janeiro,1997.
BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 9 ed. Brasília: Universidade de Brasília, 1997.
CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2008.
_____. Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.
_____. Apostila de Filosofia do Direito I: Lógica Jurídica. São Paulo: PUC, 2007.
_____. Apostila do curso de Teoria Geral do Direito. São Paulo: IBET, 2006.
_____. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2008.
DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. 4v. São Paulo: Saraiva, 1998.
INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO FINANCEIRO. Codificação do Direito Tributário. Rio de Janeiro: 1955.
KELSEN, Hans. Teoria geral do direito e do estado. São Paulo: Martins Fontes, 2000.
_____. Teoria pura do direito. São Paulo: Martins Fontes, 2006.
_____. Teoria Geral das Normas. tradução de José Florentino Duarte.
MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 26 ed. São Paulo: Malheiros, 2008.
_____. Fato Gerador da Obrigação Acessória. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 96/31, setembro de 2003.
_____. Comentários ao código tributário nacional – artigos 96 ao 138, vol. II. São Paulo: Atlas, 2008.
MARTINS. Ives Gandra, (coord.). Curso de direito tributário. São Paulo: Saraiva, 2000.

MELO José Eduardo Soares de Melo. Curso de Direito Tributário. 8 ed. São Paulo: Dialética, 2008.
MINISTÉRIO DA FAZENDA. Trabalhos da comissão especial do Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: 1954.
MIRANDA, Pontes de. Comentários da Constituição de 1967. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1970.
MORAES, Bernardo Ribeiro de. Compêndio de direito tributário. 3.ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 15.ed. São Paulo: Saraiva, 1999.
PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 9 ed. Porto Alegre: Livraria dos Advogados, 2007.
PEIXOTO, Marcelo Magalhães; LACOMBE, Rodrigo Santos Masset (coord.). Comentários ao Código Tributário Nacional. São Paulo: MP, 2005.
PINTO, Fabiana Lopes. Impacto financeiro da sonegação fiscal – penal. www.lopespinto.com.br/adv/publier4.0/dados/anexos/617_4.ppt. acesso 15/02/2012.
SANTI, Eurico Marcos Diniz de. Lançamento Tributário. São Paulo: Max Limonad, 2001.
SOUZA, Rubens Gomes de; ATALIBA, Geraldo; CARVALHO, Paulo de Barros. Comentário ao Código Tributário Nacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1975.
_____. SOUSA, Rubens Gomes de. Anteprojeto de Código Tributário Nacional. Rio de Janeiro: Departamento de Imprensa Nacional, 1953.
_____. Compêndio de legislação tributária, parte geral. 3 ed. Rio de Janeiro: Financeiras, 1964.
TOMÉ, Fabiana Del Padre. A Prova no Direito Tributário. São Paulo: Noeses, 2005.
VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema do Direito Positivo. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2005.
_____. Causalidade e Relação no Direito. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2000.
_____. Sobre o conceito do direito. Recife: Imprensa Oficial, 1947.

Referência Bibliográfica deste Trabalho:

Conforme a NBR 6023:2002, da Associação Brasileira de Normas Técnicas (ABNT), este texto científico em periódico eletrônico deve ser citado da seguinte forma:

MARICATO, Andréia Fogaça. O DEVER INSTRUMENTAL INFORMATIZADO E A DENÚNCIA ESPONTÂNEA. **Revista Eletrônica de Direito do Estado (REDE)**, Salvador, Instituto Brasileiro de Direito Público, nº. 34, abril/maio/junho de 2013. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com/revista/REDE-34-ABRIL-2013-ANDREIA-FOGACA-MARICATO.pdf>. Acesso em: xx de xxxxxx de xxxx

Observações:

1) Substituir "x" na referência bibliográfica por dados da data de efetivo acesso ao texto.

2) A REDE - Revista Eletrônica de Direito do Estado - possui registro de Número Internacional Normalizado para Publicações Seriadas (*International Standard Serial Numbe*r), indicador necessário para referência dos artigos em algumas bases de dados acadêmicas: **ISSN 1981-187X**

3) Envie artigos, ensaios e contribuição para a Revista Eletrônica de Direito do Estado, acompanhados de foto digital, para o e-mail: rede@direitodoestado.com.br

A REDE publica exclusivamente trabalhos de professores de direito público. Os textos podem ser inéditos ou já publicados, de qualquer extensão, mas devem ser fornecidos em formato word, fonte arial, corpo 12, espaçamento simples, com indicação na abertura do título do trabalho e da qualificação do autor, constando na qualificação a instituição universitária a que se vincula o autor.