

CONFISSÃO DA DÍVIDA E A EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE DO CONTRIBUINTE

Suelen Silveira dos SANTOS (G-UEMS)
Mário Lúcio Garcez CALIL (UEMS)

Resumo: A denúncia espontânea é seguida da extinção da infração. Excluindo-se a responsabilidade tributária elide-se a responsabilidade penal. Com o advento da Lei n. 10.684/2003, que trata do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o legislador ordinário alterou o posicionamento tradicional de nosso ordenamento jurídico. O artigo 138 do CTN não faz distinção entre pagamento integral ou parcelado da dívida, o parcelamento é um benefício concedido pela autoridade administrativa ao sujeito passivo.

Palavras-chave: Denúncia. Responsabilidade. Parcelamento.

Abstract: The spontaneous accusation is followed by the extinction of the infraction. Being the tax responsibility excluded, excluded is the criminal responsibility. With the arrival of the Law n. 10.684/2003, that is about the Programa de Recuperação Fiscal (Refis), the ordinary legislator altered the traditional positioning of our juridical order. The article 138 of CTN doesn't make distinction among integral payment or parceled out of the debt, the parceling out is a benefit granted by the administrative authority to the passive subject.

key words: accusation. Responsibility. parceling out.

1. INTRODUÇÃO

Observa-se que o autor de um crime contra a ordem tributária (sonegação fiscal) poderia ter a sua punibilidade extinta, desde que pagasse o débito tributário até o recebimento da denúncia. Quanto ao crime de apropriação indébita, o autor do crime só teria a extinção de sua punibilidade se efetuasse o pagamento do débito fiscal até o início da ação fiscal.

A Lei n. 8137/90 dispunha no art. 14, que os crimes previstos em seus artigos 1º a 3º extinguiu a punibilidade quando o agente (contribuinte ou servidor público) promovesse o pagamento do tributo ou contribuição social antes do recebimento da denúncia. Esse dispositivo legal foi revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91, deixando de ser, portanto, efeito do pagamento do tributo antes do recebimento da denúncia a extinção de punibilidade, e protegida pelo princípio da irretroatividade da lei penal mais severa (*lex gravior*). A Lei n. 9.249, de 26 de dezembro de 1995, em seu art. 34, restaurou o preceito nos seguintes termos:

Art. 34. Extingue-se a punibilidade dos crimes definidos na Lei n. 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e na Lei n. 4.729, de 14 de julho de 1965, quando o agente promover o pagamento do tributo ou contribuição social, inclusive acessórios, antes do recebimento da denúncia.

Restaurou-se, portanto, a exclusão da responsabilidade do contribuinte voltando a vigor em nosso ordenamento jurídico em face do citado art. 34 da Lei n. 9.249/95.

Houve sua retroatividade, de acordo com o artigo 5º, XL, da Constituição Federal, que consagra o princípio da retroatividade da lei mais benigna (*lex mitior*) e também atingiu a eficácia da coisa julgada, caso alguém tenha pago o tributo antes do recebimento da

denúncia, sem gerar o efeito extintivo de punibilidade, em face da ausência de previsão legal à época do pagamento, a *lex mitior* retroagirá, mesmo que tenha sido posteriormente condenado.

Com a Lei n. 9964/2000 foi instituído o Refis, destinado a promover a regularização de créditos da União, decorrentes de débitos de pessoas jurídicas, relativos a tributos e contribuições, administrados pela Secretaria da Receita Federal e pelo Instituto Nacional de Seguro Social (INSS). O ingresso no Refis significou que a pessoa jurídica fez jus a regime especial de consolidação e parcelamento de débitos fiscais. A lei estende a solução supra-referida para os parcelamentos obtidos alternativamente ao ingresso no Refis pela pessoa jurídica, inclusive de débitos não tributários inscritos em dívida ativa (art. 15, § 2.º, II desta Lei n. 9964/2000).

Com o advento da Lei n. 10.684/2003, que trata do Programa de Recuperação Fiscal (Refis), o legislador ordinário alterou o posicionamento tradicional de nosso ordenamento jurídico, passando a considerar que o pagamento integral do débito, mesmo após o recebimento da denúncia, é causa extintiva da punibilidade do autor do delito contra a ordem tributária. Daí a conclusão necessária de que, em qualquer fase do processo, o pagamento poderá ser feito e o seu efeito será a extinção da punibilidade. Aplicação retroativa do art. 9.º da Lei federal n. 10.684/03, c/c art. 5.º, XL, da CF, e art. 61 do CPP, o pagamento do tributo, a qualquer tempo, ainda que após o recebimento da denúncia, extingue a punibilidade do crime tributário.

Foram mantidas pela Lei n. 10.684/2003 a suspensão da prescrição durante o período de suspensão da pretensão punitiva e a extinção da punibilidade com o pagamento integral dos débitos, inclusive acessórios. Tratando-se de extinção da punibilidade com o pagamento integral do débito, notamos que, a partir da Lei n. 10.684/2003, ela poderá ocorrer em qualquer fase do processo e não apenas antes do recebimento da denúncia. Como é lei mais benéfica ao réu, possui aplicação retroativa. Nesse sentido, firmou entendimento o STF, 1.ª T., HC n. 81.929/RJ, rel. Min. Cezar Peluso, j. em 16.12.2003, *Informativo STF* n. 334.

2. DENÚNCIA ESPONTÂNEA

Conforme ensina Hugo de Brito Machado (2002), a palavra “responsabilidade” tem um sentido amplo e outro estrito. No CTN a expressão é empregada em sentido amplo nos arts. 123, 128, 136 e 138, entre outros, e restrito ao sujeito passivo ou responsável, diverso do contribuinte (art. 121, II). Ou seja, sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei. A responsabilidade é atribuída a quem tenha relação com o fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não é uma vinculação pessoal e direta, pois em assim sendo configurada está à condição de contribuinte. Mas são indispensáveis uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.

A responsabilidade tributária (em sentido estrito), pode liberar o contribuinte. Mas pode também atribuir responsabilidade apenas supletiva, isto é, sem liberar o contribuinte. E tanto pode ser total como pode ser apenas parcial (CTN, art. 128).

O contribuinte que verificar o seu descumprimento nas obrigações tributárias, e antes de qualquer procedimento de ofício ou medida de fiscalização da autoridade administrativa tributária faz uma autodenúncia, ou seja, confessa a dívida, se houver a obrigação de pagar, efetua o pagamento, adentra no que tipifica a norma do art. 138 e seu Parágrafo único, do Código Tributário Nacional. O autor Luciano da Silva Amaro interpreta o parágrafo acima citado de forma bastante elucidativa em seu livro *Direito Tributário Brasileiro*:

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 à fiscalização - eu estou agindo espontaneamente. (AMARO, 1998, p.37)

O autor Luciano Amaro continua 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 ver (AMARO, 1998, p.37).

A denúncia espontânea tem como conseqüência a exclusão da responsabilidade do contribuinte por infrações cometidas, seria, portanto, uma forma de incentivo ao contribuinte que se antecipou a ação fiscal.

Em 1968, o grande mestre Geraldo Ataliba já defendia em suas proposições a exclusão da responsabilidade, transcrito pela autora Rosenice Deslandes, em seu livro *Denúncia Espontânea*:

É princípio processual tributário universal - também consagrado no Brasil, com profundas raízes do nosso espírito jurídico e nos mais sábios preceitos de moralidade administrativa - que procurando o contribuinte espontaneamente as autoridades fiscais para proceder à retificação em declarações anteriormente feitas, ou levar ao conhecimento da administração tributária atrasos, enganos, omissões, irregularidades e erros por ele mesmo cometidos, não fica por isso sujeito a nenhuma penalidade, excluindo-se a configuração... A sistemática tributária, ao lado de inúmeras outras medidas de variada natureza - tendentes a facilitar a ação arrecadadora e tendo por finalidade estimular o comportamento do contribuinte, no sentido de cumprir suas obrigações tributárias" (ATALIBA, 1968, p. 664 *apud* DESLANDES, 1997, p. 14).

O art. 155-A não faz menção ao art. 138, do CTN, como exceção nos casos da denúncia espontânea, torna-se, portanto, um artigo tanto ilegal porque provoca um conflito interno de norma, como inconstitucional porque esbarra no art. 150, II, da Constituição Federal, por existirem tratamentos diferenciados para uma mesma situação, em desacordo com o que versa o art. 138, do CTN, que como já dito não faz especificação entre pagamento integral ou parcelado.

As concessões de parcelamentos nos casos de fraude, dolo e simulação contrariam frontalmente a lei, ocasionando devastadores efeitos civis, penais e administrativos.

3. EXCLUSÃO DA SANÇÃO PECUNIÁRIA

O Prof. Eurico Santi adota a classificação das normas primárias “dispositivas” e “sancionadoras”, e ainda “As normas jurídicas que põem o ordenamento às sanções tributárias integram a subclasse das regras de conduta e ostentam a mesma estrutura lógica da regramatrix de incidência”.

Se o contribuinte tomar a iniciativa de confessar o cometimento da infração, a autoridade poderá arbitrar um valor a ser depositado, este arbitramento é condição essencial para excluir a infração, determinando o montante, o contribuinte deve ser notificado para pagar sem penalidades ou multa de mora. O grande tributarista Paulo de Barros Carvalho define infração subjetivas e infrações objetivas:

Infração subjetiva é aquela para a configuração de que exige a lei que o autor do ilícito tenha operado com dolo ou culpa (esta em caso de seus graus). Caso de infração subjetiva é o comportamento do contribuinte do imposto sobre a renda que, ao prestar sua declaração de rendimentos, omite, propositadamente, algumas receitas, com o objetivo de recolher quantia menor do que a devida. As infrações objetivas, de outra parte, são aquelas em que não é preciso apurar-se a vontade do infrator. Havendo o resultado previsto na descrição normativa, qualquer que seja a intenção do agente dá-se por configurar o ilícito. (...) Sendo irrelevante o ânimo do devedor, não realizado o recolhimento até o limite final do prazo, incorrerá ele em juros de mora e multa de mora (CARVALHO, 2007, p. 525).

E para o melhor entendimento, faz uma comparação entre os termos tributários:

Obrigação e sanção querem dizer o dever jurídico cometido ao sujeito passivo, nos vínculos obrigacionais, e a importância devida ao sujeito ativo, a título de penalidade ou de indenização, bem como os deveres de fazer e de não-fazer, impostos sob o mesmo pretexto. (...) A relação sancionatória vem mencionada no prescritor da regra, onde podemos colher todos os elementos necessários e suficientes para a sua identificação, num caso concreto. A norma que estipula a sanção descreve o fato antijurídico no seu antecedente, e a providência desfavorável ao autor do ilícito (sanção) no conseqüente (CARVALHO, 2007, p. 530).

3. 1. Juros de Mora e a Exclusão da Multa pelo Lançamento de Ofício

Os juros moratórios são os juros cuja causa é o atraso no pagamento da dívida ou obrigação principal. O inadimplemento de uma obrigação tributária, seja principal ou acessória, constitui infração.

Em relação à multa de mora, alguns doutrinadores entendem que esta multa não é punitiva, por isso não deve ser afastada pela denúncia. Entretanto, o entendimento dominante da doutrina e da jurisprudência é o contrário. Os renomados tributaristas, Rui Barbosa Nogueira e Paulo de Barros Carvalho se manifestam contrários a exclusão da multa, pois segundo o seu entendimento exposto nos seus livros, não consideram a multa de mora como punitiva pois predomina o intuito indenizatório.

A acepção da palavra multa advém do latim *mulcta*, que significa pena pecuniária e é a sanção legal desfavorável consistente no pagamento de certa importância em dinheiro, enquanto a palavra mora advém do latim *mora*, demora, espera, pausa, retardamento. O Supremo Tribunal Federal, por meio da Súmula 565, de 15/12/1976, conceituou a natureza da multa de mora como pena administrativa ao analisar sua habilitação como crédito de falência. O grande tributarista e ex-Ministro daquela Suprema Corte nacional Aliomar Baleeiro, em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*, atualizada por Mizabel Derzi, já propunha:

Qualquer espécie de multa supõe a responsabilidade por ato ilícito. Assim, a multa moratória tem, como suporte, o descumprimento tempestivo do dever tributário. E, se a denúncia espontânea afasta a responsabilidade por infrações, é inconcebível a exigência do pagamento de multa moratória, como faz a Administração Fazendária, ao autodenunciante (BALEIRO, 2000, p. 769).

Entretanto, após diversas decisões contrárias à manutenção da multa de mora no parcelamento, o Superior Tribunal de Justiça retoma o posicionamento de que com a denúncia espontânea a multa de mora deve ser mantida no pagamento parcelado, em decorrência da inclusão do art. 155-A e de seu § 1º ao Código Tributário Nacional, através da Lei Complementar 104, de 10/01/2001, que versa que no parcelamento incide juros e multa,

“salvo disposição de lei em contrário”, por exemplo, na decisão do Resp. 60376/RS de 10/02/2004, dentre outros.

A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, modificando o CTN, assim dispõe sobre a questão:

Art. 155 - A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

§ 2º Aplicam-se, subsidiariamente, ao parcelamento as disposições desta Lei, relativas à moratória.

Da leitura daquele texto, interpretado com o novo entendimento proferido pela Primeira Seção do STJ, nos parece que a questão está solvida, pois tal nova norma ingressou no sistema através do veículo normativo correto, qual seja, através de Lei Complementar. Entretanto, nada impede que, novamente, o STJ modifique seu entendimento e volte a unificar o posicionamento da mesma forma que outrora o fazia. Apesar da nova legislação promulgada, entendo que ainda há margem para discussão sobre o tema, haja vista o novo artigo do CTN estar em rota de colisão com o preceituado no art. 138.

Assim, se o Poder Público ensejasse modificação no art. 138, deveria tê-lo modificado. Mas, na medida em que aquela norma foi mantida com sua redação original, temos que acreditar que suas proposições de conduta e efeitos continuam valendo para todo e qualquer tipo de pagamento, seja à vista ou parcelado, porque aquele texto não segregou tais possibilidades.

Hugo de Brito Machado diz que a denúncia espontânea da infração, nos termos do art. 138 do Código Tributário Nacional, exclui qualquer penalidade, inclusive a multa de mora.

Antes de qualquer procedimento fiscal, nenhuma penalidade é cabível. Lei ordinária que estabelece o contrário é desprovida de validade, porque é conflitante com o art. 138 do CTN. O lançamento tem sido definido como o ato, ou uma série de atos, obrigatórios e vinculados, praticado por agente competente do Fisco, para verificar a ocorrência do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando a matéria tributável e o *quantum* do tributo devido. Em outras palavras, o lançamento é o ato de formalização e quantificação da obrigação tributária, de acordo com o artigo 142 do CTN. O lançamento deve levar em conta todos os aspectos do fato gerador (material, pessoal, espacial, temporal e quantitativo), visando uma declaração formal da existência da obrigação tributária.

São três os tipos de lançamento: a) O lançamento direto, unilateral ou de ofício; b) O lançamento por declaração; c) O lançamento por homologação ou autolancamento.

No lançamento de ofício, não há qualquer participação ou intervenção do sujeito passivo. É a autoridade administrativa quem, sozinha, verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, identifica o sujeito passivo, calcula o montante devido e propõe a aplicação da penalidade cabível, se for o caso. Está previsto no art. 149 do CTN. A revisão do lançamento, de acordo com o parágrafo único deste artigo, só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O IPTU e o IPVA são lançados de ofício por sua natureza. Fora isso, tal lançamento pode ser utilizado para: a) Taxas; b) Contribuições de melhoria; c) Revisão de lançamento por homologação anteriormente efetuado, em face da omissão do sujeito passivo que estava obrigado a prestar declaração e, sobretudo na lavratura de autos de infração.

O art. 149 diz que poderá ocorrer ainda em outras situações: a) Incisos II a IV - Hipótese de declaração inexata ou omissa pelo sujeito passivo. Pode aparecer no lançamento por declaração; b) Inciso V - Remete ao art. 150, que diz respeito ao lançamento por homologação. Se o sujeito passivo errar no lançamento por homologação, tem lançamento de

ofício; c) Inciso VII – Quando há dolo, fraude, ou simulação. – Traz hipótese de desconsideração de ato ou negócio jurídico, tendo em vista a ocorrência de evasão tributária – Meios ilícitos para garantir vantagem econômica. Nestes casos, portanto, a Administração pode lançar de ofício.

As multas são penalidades patrimoniais previstas em leis tributárias e aplicadas por funcionários administrativos do Poder Público. É relevante, portanto, o montante cobrado pelo atraso, que há de se limitar ao praticado na cobrança dos juros de mora.

3. 2. Descumprimento de Obrigação Acessória e Sanção Pecuniária

A exclusão da responsabilidade tanto se refere às infrações das quais decorra o não pagamento do tributo como a infrações meramente formais, ou seja, inadimplemento de obrigações tributárias meramente acessórias, que violam simples deveres instrumentais, como por exemplo: pessoa física, contribuinte do IR, não oferece, em tempo oportuno, sua declaração de rendimentos e de bens, fazendo-o quinze dias após o termo final do prazo estabelecido. O legislador estimulou o cumprimento espontâneo das obrigações tributárias, premiando o sujeito passivo com a exclusão de penalidades quando este espontaneamente denuncia a infração cometida e paga.

A sanção deve ser, tanto quanto possível, da mesma natureza do cometimento ilícito. Se este não atinge a pessoa, mas o patrimônio, a sanção correspondente não deve ser pessoal, mas patrimonial. Para ensejar sanções, a responsabilidade há de ser necessariamente fundada na culpa e ser adequada. A pena pecuniária, para ser eficaz, deve implicar sacrifício para quem a suporta. Não está sujeita ao limite do art. 150, inciso IV, da Constituição Federal, que veda a tributação confiscatória. A ação de execução é sanção destinada a obter do responsável pela inobservância da norma o adimplemento do seu dever.

Denomina-se obrigação tributária ao liame jurídico que se estabelece entre dois sujeitos – pretensor e devedor –; designa-se por sanção tributária à relação jurídica que se instala, por força do acontecimento de um fato ilícito, entre o titular do direito violado e o agente da infração.

Estudar as infrações é pesquisar o suposto das regras sancionatórias, assim como indagar sobre as sanções é analisar o conseqüente daquelas normas. No mandamento normativo é que vamos conhecer o expediente assecuratório com que o legislador procurou resguardar o cumprimento de suas estipulações prescritas (CARVALHO, p.531, 2007).

Determinação constante no § 2º da Lei n. 10.684/2003, nos seguintes termos:

[...]

§ 2.º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórias.

Deve-se cumprir o dever jurídico pendente, a obrigação acessória que é a de fazer, não-fazer e tolerar que se faça, é instituída pela legislação, que é lei em sentido amplo (art. 96), há sempre o interesse da arrecadação e a fiscalização dos tributos. O § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional diz que “a obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”. O inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em principal, constitui-se um

crédito tributário contra o inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer a multa correspondente.

4. EXCLUSÃO DA INFRAÇÃO PENAL

Atualmente, o crime de sonegação fiscal, hoje denominado crime contra a ordem tributária está definido na Lei n. 8.137/90 e o crime de apropriação indébita previdenciária está previsto no artigo 168-A do Código Penal.

A extinção da punibilidade dos crimes contra a ordem tributária (sonegação fiscal) era disciplinada pelo artigo 14 da Lei n. 8.137/90 que determinava que o pagamento do débito tributário feito antes do recebimento da denúncia criminal era causa excludente da punibilidade, mas foi revogado pelo art. 98 da Lei n. 8.383/91. O art. 34 da Lei n. 9.249/95, contudo, voltou a admitir a mencionada extinção da punibilidade.

Quanto à extinção da punibilidade do crime de apropriação indébita previdenciária, temos que o § 2º, do artigo 168-A do Código Penal determina que:

É extinta a punibilidade se o agente, espontaneamente, declara, confessa e efetua o pagamento das contribuições, importâncias ou valores e presta as informações devidas à previdência social, na forma definida em lei ou regulamento, antes do início da ação fiscal.

Ocorre que a partir da promulgação da Lei n. 10.684, de 30 de maio de 2003 a extinção da punibilidade nos crimes de sonegação fiscal e apropriação indébita previdenciária ganhou novo regramento. O dispositivo que trouxe a inovação foi o artigo 9º, *in verbis*:

Art. 9º É suspensa a pretensão punitiva do Estado, referente aos crimes previstos nos arts. 1º e 2º da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, e nos arts. 168-A e 337-A do Decreto-Lei nº 2.848, de 7 de dezembro de 1940 – Código Penal, durante o período em que a pessoa jurídica relacionada com o agente dos aludidos crimes estiver incluída no regime de parcelamento.

§ 1º A prescrição criminal não corre durante o período de suspensão da pretensão punitiva.

§ 2º Extingue-se a punibilidade dos crimes referidos neste artigo quando a pessoa jurídica relacionada com o agente efetuar o pagamento integral dos débitos oriundos de tributos e contribuições sociais, inclusive acessórios.

Frise-se que o dispositivo legal supracitado não faz qualquer menção ao recebimento da denúncia, silenciando, outrossim, quanto ao momento processual em que o pagamento integral do débito pode ser feito, com a consequência extinção da punibilidade.

Neste sentido, aquele contribuinte que cometeu qualquer um dos crimes acima mencionados poderá ver sua punibilidade extinta, desde que ultime o pagamento do tributo devido, mesmo que seja após o recebimento da denúncia. O Refis III veda expressamente o parcelamento dos débitos relativos a impostos e contribuições retidos na fonte ou descontados de terceiros e não recolhidos à Fazenda Nacional ou ao INSS. Neste sentido, portanto, para extinguir a punibilidade dos crimes fiscais e tributários, o contribuinte só terá a possibilidade de quitar à vista os débitos em referência.

O legislador instituiu o benefício da suspensão da pretensão punitiva do Estado. Dispôs que é suspensa a pretensão punitiva do Estado referente aos crimes contra a ordem tributária durante o período em que a pessoa jurídica estiver incluída no regime de parcelamento, ou seja, durante este período, acaso haja o pagamento integral quer por

antecipação quer pelo cumprimento do parcelamento, da mesma forma estará extinta a punibilidade. O pagamento e a compensação, portanto, são formas de extinção do crédito tributário.

É o caso da analogia *in bonam partem*, que tem aplicação no Direito Penal. A doutrina recomenda que se empregue a “inexigibilidade de conduta diversa” com um critério seletivo seguro. A aplicação indiscriminada não pode ser permitida porque abriria uma brecha no sistema, por onde passariam casos nos que a punição, às vezes severa, impõe-se, enfraquecendo-o e tornando sem credulidade suficiente para a sua manutenção. A aplicação é somente em situações de extrema excepcionalidade.

Conclui-se, portanto, embora com reservas, a não-exigibilidade de outra conduta, vale por um princípio geral de exclusão da culpabilidade, que se sobrepõe às hipóteses constantes do *numerus clausus* ou em normas esparsas da mesma lei, e pode funcionar em crimes contra a ordem tributária, não sendo exigível comportamento conforme o Direito Penal, mas o Direito extrapenal, no caso, o Constitucional, o Tributário, o Administrativo, o Processual e ainda o Comercial e o Civil.

O doutrinador desenvolveu a teoria em nosso Direito e sustenta que a aplicação do princípio surge como oportunidade nos crimes por omissão, pois a pressão da situação total do momento anula no agente a capacidade de agir em cumprimento ao dever que lhe incumbe, deixando-o inativo, a permitir que se consume o resultado danoso.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

O parcelamento equipara-se à denúncia espontânea quando concedido pela autoridade administrativa. A responsabilidade surge com o fato gerador, ou seja, a não-prestação da obrigação tributária. A denúncia espontânea pode ser feita mediante risco de qualquer procedimento da administração fazendária, devido ao descumprimento do dever jurídico.

Assim que o contribuinte comprovar que quitou sua dívida, outrora parcelada, com o fisco, poderá requerer ainda a extinção da punibilidade e, conseqüentemente do feito, em decorrência da quitação da dívida. O estímulo é um excelente meio de controle social. A lacuna é suprida quando se considera o interesse da Fazenda Pública, que está melhor preservado com a aplicação do art. 138 do CTN. É sem dúvida benéfico ao Erário, que arrecada valores visando atender aos gastos públicos, necessários diante das aspirações dos cidadãos, que segundo os princípios do Estado Democrático são iguais em oportunidades e direitos. Os princípios constitucionais, meios de eliminar as lacunas em geral, são limitações ao Poder de tributar e a capacidade contributiva não justifica a cobrança de tributo que não tenha sido instituído ou aumentado por lei, pois “nas relações entre o forte e o fraco a liberdade escraviza e só a lei liberta”.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed., rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2005.

ANDREUCCI, Ricardo Antônio. **Legislação penal especial**. São Paulo: Saraiva, 2005.

BLANCO, André Almeida. **Resumo jurídico de direito tributário**. Volume 12, Coordenação Acadêmica: Alexandre Jean Daoun. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. ver. e atual. – São Paulo: Saraiva, 2007.

CÉSPEDES, Livia

PINTO, Antonio Luiz de Toledo e

WINDT, Márcia Cristina Vaz dos Santos (colaboradores). **Vade Mecum** – 2. ed. atual. e ampl. – São Paulo: Saraiva, 2007.

CORREA, Antônio. **Dos crimes contra a ordem tributária: comentários à Lei n. 8137, de 27-12-1990**. 2. ed. – São Paulo: Saraiva, 1996.

DESLANDES. Rosenice. **Denúncia Espontânea**. 1. ed. São Paulo: Ed. Forense, 1997

FEITOSA, Francisco José Soares. **O Refis III, que nada tem de Refis, no sentido da Recuperação FIS-cal; pelo contrário um texto repleto de malvadezas; ainda sim, melhor do que nada. O Congresso promete mudanças**. Disponível em: <<http://www.feitosa.adv.br/refisI.html>>. Acesso em: artigo atual. Em 31.07.2006

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira. **Dicionário jurídico tributário**. 4. ed. São Paulo: Dialética, 2003.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo judicial tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 3. ed., revista, ampliada e atualizada. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2005.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. ver., atual. e ampl. -São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Crimes contra a ordem tributária**. – 3. ed. atual. – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1998.

PESSOA, Leonardo Ribeiro. **O Refis III e a extinção da punibilidade nos crimes contra a ordem tributária e apropriação indébita previdenciária**. Boletim Jurídico, Uberaba/MG, a.5., nº 197. Disponível em:<<http://www.boletimjuridico.com.br/doutrina/texto.asp/?d=1564>>acesso em: 23 de out. 2007

