



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.131.090 - RJ (2013/0351362-5)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
EMBARGANTE : BANCO IBM S/A
ADVOGADO : GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. ATUAL ENTENDIMENTO DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO DO STJ. ENFOQUE ECONÔMICO DO INSTITUTO. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE TROCA ENTRE CUSTO DE OPORTUNIDADE E CUSTO ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.

1. Discute-se nos autos a ocorrência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo devido antes da instauração de procedimento fiscal pelo Fisco. O Embargante alega dissídio interpretativo com julgado proferido pela Segunda Turma desta Corte nos autos do REsp nº 196.037/PE de relatoria do Min. Francisco Peçanha Martins, caso em que se reconheceu a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na hipótese do depósito judicial do tributo e seus consectários antes de procedimento de fiscalização realizado pelo Fisco.

2. O acórdão embargado entendeu que a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito.

3. Em recente julgado da Segunda Turma desta Corte, nos autos do REsp nº 1.340.174/PR, de minha relatoria, DJe 28.9.2015, foi negado provimento recurso especial onde se pretendia o reconhecimento de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo e respectivos juros, ocasião em que foi explicitado, nas razões de decidir, o precedente da Primeira Turma desta Corte nos autos do REsp nº 1.131.090/RJ, DJe 19.9.2013, objeto dos presentes embargos de divergência.

4. O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o *custo de conformidade* (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o *custo administrativo* (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

5. O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo*



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007; EREsp. n. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário.

6. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo.

7. Embargos de divergência conhecidos e não providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos esses autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da PRIMEIRA SEÇÃO do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas, o seguinte resultado de julgamento:

"A Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, conheceu dos embargos e negou-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Humberto Martins e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Herman Benjamin.

Brasília (DF), 28 de outubro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.131.090 - RJ (2013/0351362-5)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
EMBARGANTE : BANCO IBM S/A
ADVOGADO : GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Cuida-se de embargos de divergência manejados pelo BANCO IBM S.A. em face de acórdão proferido pela Primeira Turma desta Corte, de relatoria do Ministro Benedito Gonçalves, que, por maioria, negou provimento ao recurso especial, resumido da seguinte forma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. DEPÓSITO JUDICIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (ART. 138 DO CTN). NÃO CONFIGURAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA DO PAGAMENTO INTEGRAL.

1. Recurso especial no qual se discute se a realização do depósito judicial integral do débito tributário eventualmente devido, antes de qualquer procedimento do Fisco tendente à sua exigência, configura denúncia espontânea, em face do que dispõe a Lei 9.703/98, que vincula os valores depositados à Conta Única do Tesouro Nacional.

2. A jurisprudência desta Corte já se pacificou no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea. Precedentes: REsp 895.961/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 20/09/2010; AgRg no AREsp 13.884/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/09/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1167745/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/05/2011.

3. É pressuposto da denúncia espontânea a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal. Em face disso, não é possível conceder os mesmos benefícios da denúncia espontânea ao débito garantido por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito.

4. Recurso especial não provido. (REsp nº 1.131.090/RJ, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 19.9.2013)

O embargante alega dissídio interpretativo com julgado proferido pela Segunda Turma desta Corte nos autos do REsp nº 196.037/PE de relatoria do Min. Francisco Peçanha Martins, caso em que se reconheceu a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na hipótese do depósito judicial do tributo e seus consectários antes de procedimento de fiscalização realizado pelo Fisco. A ementa do acórdão paradigma restou assim exarada, *in verbis*:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. MULTA FISCAL. EXCLUSÃO. ART. 138/CTN. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. OCORRÊNCIA. MATÉRIA DE FATO. PRECEDENTES

1. Descabe o recurso especial para reexame da matéria fática, reconhecida nas instâncias ordinárias, quanto à ocorrência da denúncia espontânea com o depósito do tributo e seus consectários, antes de qualquer procedimento administrativo.
2. Violação do art. 138/CTN não configurada.
3. Recurso especial não conhecido.

O embargante aduz que, enquanto o julgado embargado afastou a ocorrência de denúncia espontânea em caso de depósito judicial, o acórdão paradigma concluiu pela sua configuração e, via de consequência, afastou a multa moratória imputada ao contribuinte.

Pretende fazer prevalecer a orientação do acórdão paradigma, bem como dos votos vencidos proferidos no acórdão embargado, segundo os quais o depósito judicial permitiria o reconhecimento da denúncia espontânea na hipótese.

Assevera que o art. 138 do CTN tem por objetivo assegurar que o credor da obrigação tributária tenha conhecimento da ocorrência do fato gerador e receba o tributo correspondente, caso a cobrança seja legítima, mediante uma atitude cooperativa por parte do contribuinte que merece ser premiada pela não aplicação da multa respectiva. Aduz que a ausência da ação do contribuinte em dar conhecimento do fato gerador ao Fisco poderia ter como consequência a impossibilidade de recebimento do tributo, tendo em vista que o decurso do tempo poderia chegar ao ponto de decair o direito de constituir o crédito tributário.

Sustenta que a interpretação prestigiada pelo acórdão embargado tornaria a lei inconstitucional por ferir o princípio da igualdade e do irrestrito acesso ao Poder Judiciário para impedir ou remediar lesão a direito, e que o simples depósito do crédito tributário, nos termos da jurisprudência desta Corte, constitui confissão do contribuinte que dispensa, inclusive, o lançamento tributário, razão pela qual sustenta ser possível estender tal efeito de confissão para fins de caracterização da denúncia espontânea.

Argumenta, também, no sentido de que, após a edição da Lei nº 9.703/98, os depósitos judiciais são imediatamente vertidos à Conta Única do Tesouro Nacional, podendo a União fazer uso de tais valores, o que equipararia o depósito ao pagamento.

Por fim, sustenta que deixar de reconhecer a denúncia espontânea via depósito judicial



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

seria privilegiar o contribuinte que simplesmente pede uma liminar ou antecipação de tutela, na forma dos incisos IV e V do art. 151 do CTN, sendo certo que, uma vez cassada a medida antecipatória, o recolhimento do crédito tributário suspenso ainda poderia ser feito sem a incidência de multa no prazo de 30 dias, nos termos do § 2º do art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Requer o conhecimento e o provimento dos presentes embargos de divergência para fazer prevalecer o entendimento exarado no acórdão paradigma a fim de que seja dado provimento ao recurso especial e concedida a segurança.

Os embargos de divergência foram admitidos e determinado o processamento do feito, nos termos da decisão de fls. 459-460 e-STJ.

Impugnação às fls. 466-472 e-STJ.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.131.090 - RJ (2013/0351362-5)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DEPÓSITO JUDICIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. ATUAL ENTENDIMENTO DE AMBAS AS TURMAS DE DIREITO PÚBLICO DO STJ. ENFOQUE ECONÔMICO DO INSTITUTO. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE TROCA ENTRE CUSTO DE OPORTUNIDADE E CUSTO ADMINISTRATIVO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA CONHECIDOS E NÃO PROVIDOS.

1. Discute-se nos autos a ocorrência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo devido antes da instauração de procedimento fiscal pelo Fisco. O Embargante alega dissídio interpretativo com julgado proferido pela Segunda Turma desta Corte nos autos do REsp nº 196.037/PE de relatoria do Min. Francisco Peçanha Martins, caso em que se reconheceu a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na hipótese do depósito judicial do tributo e seus consectários antes de procedimento de fiscalização realizado pelo Fisco.

2. O acórdão embargado entendeu que a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito.

3. Em recente julgado da Segunda Turma desta Corte, nos autos do REsp nº 1.340.174/PR, de minha relatoria, DJe 28.9.2015, foi negado provimento recurso especial onde se pretendia o reconhecimento de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo e respectivos juros, ocasião em que foi explicitado, nas razões de decidir, o precedente da Primeira Turma desta Corte nos autos do REsp nº 1.131.090/RJ, DJe 19.9.2013, objeto dos presentes embargos de divergência.

4. O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o *custo de conformidade* (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o *custo administrativo* (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

5. O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007; EREsp. n. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário.

6. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo.

7. Embargos de divergência conhecidos e não providos.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Preliminarmente, verifico que o embargante, efetivamente, trouxe à colação julgado que adotou posição diversa da adotada no acórdão embargado, sendo claramente identificada a divergência entre o acórdão embargado e o aresto paradigma, razão pela qual conheço dos embargos e passo a examinar o seu mérito.

Discute-se nos autos a ocorrência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo devido antes da instauração de procedimento fiscal pelo Fisco.

O embargante alega dissídio interpretativo com julgado proferido pela Segunda Turma desta Corte nos autos do REsp nº 196.037/PE de relatoria do Min. Francisco Peçanha Martins, caso em que se reconheceu a ocorrência de denúncia espontânea, nos termos do art. 138 do CTN, na hipótese do depósito judicial do tributo e seus consectários antes de procedimento de fiscalização realizado pelo Fisco.

O acórdão embargado, por sua vez, entendeu que a ocorrência da denúncia espontânea pressupõe a consolidação definitiva da relação jurídica tributária mediante confissão do contribuinte e imediato pagamento de sua dívida fiscal, o que não ocorre por depósito judicial, pois, por meio dele subsiste a controvérsia sobre a obrigação tributária, retirando, dessa forma, o efeito desejado pela norma de mitigar as discussões administrativas ou judiciais a esse respeito.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O entendimento do acórdão embargado é o que deve prevalecer. Explico.

Em recente julgado da Segunda Turma desta Corte, nos autos do REsp nº 1.340.174/PR, de minha relatoria, DJe 28.9.2015, foi negado provimento recurso especial onde se pretendia o reconhecimento de denúncia espontânea em caso de depósito judicial dos valores do tributo e respectivos juros, ocasião em que foi explicitado, nas razões de decidir, o Precedente da Primeira Turma desta Corte nos autos do REsp nº 1.131.090/RJ, DJe 19.9.2013, objeto dos presentes embargos de divergência. Confira-se a ementa do referido julgado da Segunda Turma:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO DE DISPOSITIVOS LEGAIS. INCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 211 DO STJ. DEPÓSITO JUDICIAL. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. ART. 138 DO CTN. NÃO OCORRÊNCIA. PRECEDENTES. ENFOQUE ECONÔMICO DO INSTITUTO. NECESSIDADE DE EXISTÊNCIA DE RELAÇÃO DE TROCA ENTRE *CUSTO DE OPORTUNIDADE* E *CUSTO ADMINISTRATIVO*.

1. O acórdão recorrido, a despeito da oposição de embargos de declaração, não proferiu juízo de valor sobre os arts. 1º, § 2º, da Lei nº 9.703/98, 7º, I, do Decreto-Lei nº 70.235/72 e 219, § 1º, do CPC, razão pela qual não conheço do recurso especial em relação aos referidos dispositivos por ausência de prequestionamento. É cediço nesta Corte que a simples menção dos dispositivos no acórdão recorrido não supre o requisito do prequestionamento necessário ao enfrentamento da questão na instância especial. Incide, no ponto, o óbice da Súmula nº 211 do STJ.

2. Ambas as Turmas de Direito Público desta Corte entendem que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea. Precedentes: REsp 895.961/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 20/09/2010; AgRg no AREsp 13.884/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/09/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1167745/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/05/2011.

3. O instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativos relativos à fiscalização, constituição, administração e cobrança do crédito. Para sua ocorrência deve haver uma relação de troca entre o *custo de conformidade* (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o *custo administrativo* (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

4. O depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007; EREsp. n. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão, a exemplo da entrega da declaração constitutiva de crédito tributário.

5. Por outro lado, além de não haver relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, em ação declaratória proposta pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade se encontra suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, v. g., em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp nº 1.340.174, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 29.9.2015)

Verifica-se, portanto, que ambas as Turmas de Direito Público desta Corte já se manifestaram sobre o tema debatido nos autos e concluíram que o depósito judicial do tributo devido e seus consectários não configura denúncia espontânea.

Os presentes embargos de divergência oportunizam manifestação desta Primeira Seção a respeito do entendimento já adotado por suas Turmas integrantes.

Com efeito, o atual entendimento de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte é no sentido de que apenas o pagamento integral do débito que segue à sua confissão é apto a dar ensejo à denúncia espontânea. Precedentes: REsp 895.961/MS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 20/09/2010; AgRg no AREsp 13.884/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 08/09/2011; AgRg nos EDcl no REsp 1.167.745/SC, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/05/2011.

O art. 138 do CTN dispõe o seguinte, *in verbis*:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela **denúncia espontânea** da infração, **acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora**, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

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

A doutrina jurídica tradicional entende que o instituto previsto no art. 138 do CTN demanda três elementos para a sua configuração, quais sejam: (i) a denúncia da infração; (ii) o



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

pagamento do tributo, se for o caso, e respectivos juros de mora; (iii) espontaneidade, definida pelo parágrafo único como a providência tomada antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionadas com a infração.

O instituto da denúncia espontânea é costumeiramente tratado pela doutrina com enfoque axiológico no comportamento considerado moral e adequado de o infrator de forma espontânea adiantar-se à Administração Tributária, denunciar-se e pagar, se for o caso, o tributo devido. Tal conduta ética traduzida em arrependimento e sinceridade do contribuinte lhe traz o benefício da exclusão da responsabilidade pela infração em verdadeiro perdão concedido pela lei.

Contudo, além do campo valorativo, ético e filosófico sobre o qual está alicerçada a denúncia espontânea, deve-se analisar o aspecto econômico que também permeia o instituto em questão, consoante orientação já demonstrada, ainda que de forma implícita, por este Superior Tribunal de Justiça.

O enfoque econômico da denúncia espontânea foi abordado por Christiano Mendes Wolney Valente em artigo denominado *Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ*, publicado na Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte, ano 13, nº 74, p. 81-100, março/abril de 2015, segundo o qual o objetivo do instituto em questão "*não é apenas moral e ético, mas também funciona no plano dos fatos como um redutor de custos para a Administração Tributária e como um redutor das ineficiências da sociedade através de uma realocação de custos*".

O referido doutrinador parte do raciocínio de que a denúncia espontânea se opera sob a ótica de relação custo-benefício da Administração Tributária, tendo em vista que o mecanismo do lançamento por homologação - que consiste na antecipação do pagamento do tributo pelo contribuinte sem o prévio exame da autoridade - somado à obrigação tributária acessória de entregar documento onde é feita a declaração e confissão de créditos e débitos constituindo, dessa forma, o crédito tributário em substituição ao lançamento que deveria ser realizado pela autoridade administrativa, consubstancia política tributária que diminui o custo administrativo (custo da Administração Tributária) e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte aumentando seu custo total.

Dessa forma, a denúncia espontânea somente se configura quando a Administração



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Tributária é preservada dos custos administrativos correspondentes à fiscalização, constituição, administração, cobrança administrativa e cobrança judicial dos créditos tributários. Tal é a denúncia espontânea, uma relação de troca entre o *custo de conformidade* (custo suportado pelo contribuinte para se adequar ao comportamento exigido pelo Fisco) e o *custo administrativo* (custo no qual incorre a máquina estatal para as atividades acima elencadas) balanceado pela regra prevista no art. 138 do CTN.

Para melhor elucidar o tema, transcrevo excerto da doutrina suso mencionada, *in verbis*:

Entre custos de conformidade e custos administrativos existe uma relação de trade-off (GICO JR., 2012), ou seja, uma relação de troca onde há um conflito de escolha. Esse conflito corre nas situações onde uma dada ação econômica que visa à resolução de um problema acaba acarretando outro, obrigando uma escolha. No caso, quando a Administração Tributária entrega a atividade de declarar e confessar determinado tributo ao contribuinte (autolançamento), ela diminui seu custo administrativo e impõe um novo custo de conformidade ao contribuinte, aumentando o custo total do contribuinte (pagamento do tributo). É nesse espaço que opera a denúncia espontânea sob a ótica da relação custo-benefício da Administração Tributária.

Veja-se que o *caput* do art. 138, do Código Tributário Nacional – Lei nº 5.172/66 (BRASIL, 2014) revela o custo de conformidade somado ao pagamento do tributo e juros (custo total) que o contribuinte deve assumir a fim de obter o benefício da denúncia espontânea, que corresponde ao não pagamento de multa:

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.

Já o parágrafo único do mesmo art. 138 do CTN afirma que, se a Administração Tributária já houver incorrido no custo administrativo correspondente (início de procedimento ou medida de fiscalização), não haverá o benefício da denúncia espontânea (BRASIL, 2014):

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

Isto ocorre porque a multa que será excluída pela denúncia espontânea corresponde àquela que seria aplicada pela Administração Tributária em decorrência da movimentação de sua



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

máquina fiscalizatória. Ou seja, se o objetivo da multa além de apenar também é compensar o custo administrativo incorrido, quando o Fisco não incorre nesse custo em razão da denúncia espontânea, há menor razão para a sua cobrança.

Desse modo, temos que **o art. 138, do CTN torna positivada a relação econômica de *trade off* existente entre custo administrativo e custo de conformidade. Veja-se também que a espontaneidade não está atrelada a um momento ético volitivo do infrator (como a doutrina jurídica costuma tratar o tema), mas à preservação da relação custo-benefício em favor da Administração Tributária. Assim, só é espontânea a denúncia que preserva o Fisco de incorrer em custo administrativo.**

Não por acaso a lei protege a Administração Tributária de incorrer no custo administrativo. Uma boa legislação deve buscar a eficiência e por eficiência se entende a redução máxima de custos de todo o sistema. No caso, em regra, quem pode fornecer a informação a respeito da infração cometida ao menor custo é o próprio infrator. Nessa situação, o custo administrativo é sempre maior que o custo de conformidade. Sendo assim, a lei, ao incentivar o infrator ao fornecimento da informação e buscar evitar o custo administrativo correspondente, é eficiente (alocação eficiente). Mais que isso, o infrator somente se autodenunciará se identificar aí uma melhor relação custo-benefício para si e fazendo isso irá preservar automaticamente a melhor relação custo-benefício para a Administração Tributária, até porque a imposição de multa não significa o sucesso de sua cobrança, pois esta se submete a outros custos e outros riscos. (VALENTE, Christiano Mendes Wolney. *Denúncia espontânea: uma análise econômica da jurisprudência do STJ*. Revista Fórum de Direito Tributário: RFDT, Belo Horizonte, v. 13, n. 74, p.81-100, mar. 2015. Semestral, grifei).

Ao analisar os precedentes desta Corte, o referido doutrinador chegou à correta conclusão de que o Superior Tribunal de Justiça somente admite a denúncia espontânea quando o Fisco é preservado dos custo administrativo de lançamento, o que se extrai da Súmula nº 360 do STJ ("*O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo*") e do recurso representativo do controvérsia REsp nº 962.379/RS - ocasião em que se afastou a ocorrência de denúncia espontânea quando o tributo sujeito a lançamento por homologação é declarado pelo contribuinte e pago com atraso - tendo em vista que **nesse caso já se parte do pressuposto de que não haverá custo administrativo porque o tributo já se encontra em condições de cobrança, haja vista ter sido constituído pelo contribuinte via declaração.**

Assim, não há vantagem para o Fisco em eliminar a multa porque o custo administrativo



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

já não existe de antemão, ausente, portanto, a relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo*, diferentemente do que ocorre na ausência de declaração e confissão do tributo, caso em que seria possível a denúncia espontânea uma vez configurados os demais requisitos previsto no art. 138 do CTN, pois a antecipação do contribuinte em denunciar-se e pagar o tributo devido e respectivos juros de mora na forma do referido dispositivo pouparia a Administração Tributária dos custos administrativos de fiscalização, constituição e cobrança dos créditos.

Referida relação de troca se evidencia na exclusão da multa pela denúncia espontânea em razão da ausência de movimentação da máquina fiscalizatória da Administração Tributária.

Nessa mesma linha da necessidade de relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* o referido doutrinador analisou outros julgados desta Corte, tais quais os recursos especiais representativos de controvérsia REsp nº 1.149.022/SP e REsp nº 1.102.577/DF e os Embargos de Divergência no REsp nº 246.295/RS.

Em resumo, entendeu-se que o instituto da denúncia espontânea, mais que um benefício direcionado ao contribuinte que dele se favorece ao ter excluída a responsabilidade pela multa, está direcionado à Administração Tributária que deve ser preservada de incorrer nos custos administrativo relativos à fiscalização, constituição, administração, cobrança do crédito.

No caso dos autos, conforme explicitado no acórdão embargado, o contribuinte realizou depósito judicial do valor do tributo em discussão e demais consectários, anteriormente a qualquer procedimento da Fazenda Nacional tendente à exigência do débito.

À toda evidência o depósito judicial integral do tributo devido e respectivos juros de mora, a despeito de suspender a exigibilidade do crédito, na forma do art. 151, II, do CTN, não implicou relação de troca entre *custo de conformidade* e *custo administrativo* a atrair caracterização da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sobretudo porque, constituído o crédito pelo depósito, nos termos da jurisprudência desta Corte (EREsp 464.343/DF, Rel. Min. José Delgado, DJ de 29.10.2007; EREsp 898.992/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 27.8.2007; EREsp. n. 671.773-RJ, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Zavascki, julgado em 23.6.2010), pressupõe-se a inexistência de custo administrativo para o Fisco já eliminado de antemão.

Por outro lado, além de não haver relação de troca entre *custo de conformidade* e



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

custo administrativo a atrair caracterização da denúncia espontânea na hipótese, houve a criação de um novo custo administrativo para a Administração Tributária em razão da necessidade de ir a juízo para discutir, nos autos do mandado de segurança impetrado pelo contribuinte, o crédito tributário cuja exigibilidade encontra-se suspensa pelo depósito, ao contrário do que ocorre, *v. g.*, em casos ordinários de constituição de crédito realizado pelo contribuinte pela entrega da declaração acompanhada do pagamento integral do tributo.

Pelas razões expostas, CONHEÇO DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA e NEGO-LHES PROVIMENTO.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RESP Nº 1.131.090 - RJ (2013/0351362-5)
RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
EMBARGANTE : BANCO IBM S/A
ADVOGADO : GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

VOTO-VENCIDO

(MINISTRO NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO)

A atitude tradicional dos exegetas é a leitura de texto legal; a outra interpretativa é a interpretativa ou contextual ou sintática é a busca do significado dos signos, das palavras que forem empregadas pelo legislador na época em que ele elaborou aquele juízo normativo. O Professor Humberto Eco, no livro "Limites da Interpretação", diz que, quando qualquer obra intelectual – ele se refere à poesia, mas também à literatura, à estatutária e à pintura – se desprende do seu autor, adquire vida autônoma. Por isso, é possível, como disse o eminente advogado da tribuna, verificar, no contexto do Velho Testamento, interpretações distintas, quer seja feita por um cristão, ou por um judeu, e o texto é o mesmo. É o mesmo texto do Pentateuco, por exemplo. Mas o judeu, acho que é o caso do Dr. Gustavo Miguez, faz uma leitura com os pressupostos do Judaísmo e eu faço a mesma leitura do mesmo texto com os pressupostos do Cristianismo. Nenhum dos dois está errado, apenas somos diferentes.

Dr. Gustavo Miguez, o tempo lhe deu sabedoria e poder de síntese. Lamento V. Exa. nunca mais ter aparecido no meu gabinete; há dois anos que não o vejo. Apareça, gosto muito de conversar com o senhor. O senhor sempre me faz ponderações muito sábias, muito prudentes e muito esclarecedoras. Respeito muito a experiência que V. Exa. acumulou e a seriedade com que trata a Justiça e o Direito, e o respeito com que trata o STJ, pelo menos quando conversa comigo. V. Exa. me trata com uma cortesia, com um respeito que me comove.

Ministro Humberto Martins, se alguém fizer uma confissão espontânea e pagar um tributo, e depois verificar que não era devido, V. Exa.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

afirmaria: "Não tem direito de repetir"? Confessou e pagou. Será que não tem direito de repetir? Noutra oportunidade, alguém confessou e parcelou. Vai dizer que não pagou? Que não tem direito aos benefícios da denúncia espontânea, porque não pagou à vista? A exigência de ser à vista ou de ser a prazo determina a eficácia da denúncia espontânea? O que quero dizer com isso é que o CTN de 1966 não contemplava, por exemplo, com a largueza que se contempla hoje, a moratória individual, chamada parcelamento, em que hoje há vários Refis, ou vários "Refises". Isso não era usual há vinte anos.

Não me lembro, quando comecei na Magistratura, há vinte e cinco anos, Ministro Herman Benjamin, que não via parcelamento, e repetição era uma raridade. Hoje em dia, não. Hoje em dia, é do cotidiano da nossa atividade judicial decidir ações de repetição e questões de parcelamento. Inclui ou não exclui no Refis? Deve ou não ser intimado? Por que isso? Porque o Código está parado no tempo, o seu art. 188, mas a vida não. A vida continua evoluindo e evoluindo velozmente, com muita rapidez.

Sr. Presidente, no caso, qual a diferença para o Fisco: o contribuinte que paga e extingue a obrigação tributária ou aquele que deposita para discutir, por exemplo, se o dinheiro vai do mesmo modo para os cofres públicos? Penso que devemos progredir na apreciação do instituto da denúncia espontânea, no sentido de verificar o seu conteúdo material, que consiste em comunicar ao Fisco a existência de um débito que o Fisco não conhecia. Isso é o núcleo rígido da denúncia espontânea. Se o sujeito paga ou não paga, se paga à vista, se parcela, ou se deposita para discutir a legitimidade do que ele confessou, penso, Sr. Presidente, com todo o respeito ao voto do eminente Ministro Mauro Campbell, que a denúncia está feita.

Aliás, hoje em dia, temos denúncias até privilegiadas, temos denúncias incentivadas, temos delações premiadas. A denúncia é uma delação. Estou comunicando não que Fulano de Tal deve, mas que eu devo. Eu devo e vou pagar em dez parcelas, por exemplo. Devo e pago à vista. Devo, estou depositando e vou demonstrar que não é tanto que devo, é menos ou não devo é



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

nada.

Sr. Presidente, penso que se analisarmos sob as luzes da atualidade esse instituto e, principalmente, fazendo dialogar com as garantias dos contribuintes, com a vantagem que se tem para a administração de conhecer o débito e discuti-lo, talvez a preocupação excessiva com a arrecadação, como bem demonstrou o Ministro Mauro Campbell, diga assim: "Ao Fisco, só interessa, se ele pagar; se ele não pagar, não quero saber de denúncia contra ele, coisíssima nenhuma". Do ponto de vista do Fisco é assim mesmo, quer saber de arrecadar, mas o Judiciário quer saber de arrecadar? A nossa preocupação – quando julgamos matéria tributária – é com a arrecadação ou com a justiça fiscal, com o equilíbrio tributário, com a proteção dos contribuintes, que é o Código Tributário que institui? O Código Tributário é o Código de Defesa do Contribuinte, a meu ver.

Sr. Presidente, penso, com todo respeito ao voto do Ministro Mauro Campbell, que a melhor interpretação que se faz do art. 138 – posso votar logo para evitar que eu fale de novo, é uma medida saneadora altamente preventiva – é o que reconhece a eficácia da confissão com a comunicação pelo contribuinte de que é devedor. Daí para adiante, ele vai discutir com o Fisco como pagar. Se ele pagar à vista, ótimo. Se ele pagar parcelado, ótimo também. Se ele depositar, melhor ainda, porque não haverá possibilidade de repetição, por exemplo, no futuro, caso ele pague o indevido. Ou em uma confissão se faz uma forma de criação, uma forma de instituição de tributo? A única forma de se instituir tributo, Ministro Humberto Martins disse várias vezes, é a lei, somente a lei e nenhuma outra fonte, por mais legítima que seja a atribuição que se lhe dê. Então, a confissão de alguém não torna a arrecadação legítima, se ela for legalmente ilegítima.

Peço vênua ao Sr. Ministro Relator, discordo e julgo os embargos de divergência improcedentes, para fazer prevalecer o ponto de vista do Sr. Ministro Peçanha Martins, outrora proferido.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2013/0351362-5 PROCESSO ELETRÔNICO EREsp 1.131.090 / RJ

Números Origem: 200351010074891 200900582710

PAUTA: 28/10/2015

JULGADO: 28/10/2015

Relator

Exmo. Sr. Ministro **MAURO CAMPBELL MARQUES**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **HERMAN BENJAMIN**

Subprocuradora-Geral da República

Exma. Sra. Dra. **MARIA CAETANA CINTRA SANTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

EMBARGANTE : BANCO IBM S/A
ADVOGADO : GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO E OUTRO(S)
EMBARGADO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Contribuições

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou, oralmente, o Dr. GUSTAVO MIGUEZ DE MELLO, pelo embargante.

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"A Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, conheceu dos embargos e negou-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator."

Os Srs. Ministros Benedito Gonçalves, Assusete Magalhães, Sérgio Kukina, Regina Helena Costa, Olindo Menezes (Desembargador Convocado do TRF 1ª Região), Humberto Martins e Og Fernandes votaram com o Sr. Ministro Relator.