



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.340.174 - PR (2012/0177296-9)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : SIDNEI MACHADO E OUTRO
ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL - PGF

EMENTA

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 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.

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.

ACÓRDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 17 de setembro de 2015.

MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES , Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.340.174 - PR (2012/0177296-9)

RELATOR : MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES
RECORRENTE : SIDNEI MACHADO E OUTRO
ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL - PGF

RELATÓRIO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Cuida-se de recurso especial manejado por SIDNEI MACHADO E OUTRO, com fundamento nas alíneas "a" e "c" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região que, por unanimidade, deu parcial provimento ao apelo, resumido da seguinte forma:

TRIBUTÁRIO. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS EM NOME DA SOCIEDADE DE ADVOGADOS. PROCURAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.

1. Na forma do art. 15, § 3º, da Lei nº 8.906, de 1994, *"as procurações devem ser outorgadas individualmente aos advogados e indicar a sociedade de que façam parte"*, se a procuração deixar de indicar o nome da sociedade de que o profissional faz parte, presume-se que a causa tenha sido aceita em nome próprio, e nesse caso o precatório deve ser extraído em benefício do advogado, individualmente.

2. A cessão de créditos pode ser perfeitamente realizada pelo advogado à sociedade, no entanto, há que ser observada a data do fato gerador, porquanto não se pode somente ao final da fase de execução querer modificar o sujeito passivo da obrigação tributária, com o objetivo de se obter uma tributação mais vantajosa em nome da sociedade.

Opostos embargos de declaração, foram acolhidos em parte *"para explicitar que as procurações de 517 e 754 devem ser incluídas no rol daquelas outorgadas à pessoa jurídica, a metade do valor das custas deve ser ressarcido à apelante e para fins de prequestionamento"* (fls. 1.209 e-STJ).

Opostos segundos embargos de declaração, foram rejeitados.

Nas razões recursais os recorrentes alegam divergência interpretativa e violação aos arts. 138 do CTN, 1º, § 2º, da Lei nº 9.703/98, 7º, I, do Decreto-Lei nº 70.235/72 e 219, § 1º, do CPC. Sustentam que em 25.8.2008 depositaram em juízo os valores supostamente devidos a título de imposto de renda em razão da dúvida sobre quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária: o advogado - pessoa física - ou a sociedade de advogados - pessoa jurídica. Asseveram que os valores depositados na Caixa Econômica Federal são repassados à Conta



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Única do Tesouro Nacional, independentemente de qualquer formalidade, nos termos do 1º, § 2º, da Lei nº 9.703/98, de forma que tais valores já estariam sendo usufruídos pela Fazenda Pública.

Aduzem que a intimação pelo Fisco sobre instauração de procedimento fiscal, na forma do art. 7º, I, do Decreto nº 70.235/72, somente correu em 29.8.2008, após a distribuição do feito e o depósito dos valores, razão pela qual entendem ser aplicável à espécie o instituto da denúncia espontânea para que sejam excluídas as penalidades impostas, tendo em vista que o depósito do tributo devido e respectivos juros de mora ocorreu antes de qualquer procedimento administrativo ou de fiscalização relacionadas com a suposta infração.

Outrossim, sustentam que o art. 138 do CTN não explicita se o depósito ali previsto deve ser feito na esfera administrativa ou judicial, caso em que, na dúvida, deve ser aplicado o art. 112 do CTN no sentido de se interpretar a norma de forma mais benéfica ao contribuinte, relativamente à cominação de penalidade.

Por fim, argumentam que a boa-fé dos contribuintes, a despeito de ser notória, não é requisito para a configuração da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

Colacionam como paradigmas da divergência interpretativa os seguintes julgados: AgRg na AR 4325/PR, REsp nº 121.459/MG, AgRg no Ag 795.574/SP, AgRg no REsp 851.381/RS e AgRg nos EDcl no REsp 763.439/PR.

Requerem o conhecimento e provimento do presente recurso especial.

Contrarrazões às fls. 1.297-1.300 e-STJ.

Admitido o recurso especial na origem, subiram os autos a esta Corte e vieram-me conclusos.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.340.174 - PR (2012/0177296-9)

EMENTA

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 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,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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.

VOTO

O SENHOR MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES (Relator):

Primeiramente, registro que 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, *in verbis*: "Inadmissível o recurso especial quanto à questão que, a despeito da oposição de embargos de declaração, não foi apreciada pelo tribunal *a quo*".

Quanto à alegada ofensa ao art. 138 do CTN, conheço do recurso especial tanto em relação à alínea "a" quanto em relação à alínea "c" do permissivo constitucional, neste caso apenas em relação ao paradigma tomado no REsp nº 121.459/MG, não sendo possível conhecer do recurso em relação aos demais julgados paradigmas, seja por ausência de demonstração da divergência, nos termos do art. 255 do RISTJ, seja em razão da inexistência de similitude fática entre eles e o presente caso, que trata de reconhecimento de denúncia espontânea via depósito judicial.

Discute-se nos autos a existência ou não de denúncia espontânea em caso de depósito em juízo, em sede de ação declaratória, dos valores devidos a título de imposto de renda em razão da dúvida sobre quem seria o sujeito passivo da obrigação tributária: o advogado - pessoa física - ou a sociedade de advogados - pessoa jurídica, ocorrido em data anterior à notificação do contribuinte pelo Fisco sobre instauração de procedimento fiscal.

O acórdão recorrido negou o pedido de reconhecimento de denúncia espontânea na hipótese por entender que o depósito judicial previsto no art. 151, II, do CTN tem por escopo a



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas não corresponde ao pagamento para fins de denúncia espontânea, e, também, porque tal depósito não corresponde à importância arbitrada pela autoridade administrativa - nos termos do art. 138 do CTN -, e nem poderia ser, tendo em vista que o imposto de renda independe de apuração da referida autoridade, sendo declarado pelo próprio contribuinte.

A Corte *a quo* entendeu, também, que a boa-fé seria requisito para a configuração da denúncia espontânea, a qual teria sido afastada na hipótese em razão de que o depósito judicial ocorreu quatro dias antes da chegada das notificações fiscais de lançamento realizadas pelo Fisco na residência do contribuinte, o que gerou, segundo aquela Corte, indício de conhecimento deste quanto à existência de fiscalização de suas declarações de imposto de renda dos anos de 2005 e 2006.

Os recorrentes, por sua vez, alegam a ocorrência de denúncia espontânea na hipótese, tendo em vista que o depósito judicial do tributo devido e respectivos juros de mora ocorreu antes da notificação de procedimento administrativo realizado pelo Fisco, e que a boa-fé dos contribuintes, a despeito de ser notória na hipótese, não seria requisito para a configuração da denúncia espontânea nos termos do art. 138 do CTN.

O REsp nº 121.459/MG citado como paradigma pela recorrente, julgado pela Primeira Turma desta Corte em 10.2.1998, reconheceu, ao contrário do acórdão recorrido, que o depósito judicial do valor do tributo configura a denúncia espontânea a que se refere o art. 138 do CTN, conforme se verifica do seguinte trecho do voto-condutor do referido julgado, *in verbis*:

A recorrente, ao perceber que se encontrava em débito para com o Fisco, exerceu Ação Ordinária, depositando o valor do tributo.

Apesar disto, o Fisco negou-lhe a Certidão, porque não fora recolhida a Multa Moratória.

A contribuinte finca-se no argumento de que, ao propor ação, depositando o valor do suposto tributo efetivou a denúncia espontânea a que se refere o art. 138, do CTN.

O Aresto recorrido encara o pagamento do tributo como pressuposto da denúncia espontânea.

Não me parece correto este entendimento.

Com efeito, denunciar é revelar a existência de algo.

Denunciar Espontaneamente, é revelar algo, por livre vontade; sem provocação de outra pessoa.

Não é lícito confundir denúncia espontânea e confissão.

Quem vai a juízo efetiva a mais espontânea e veemente das denúncias. Através da citação, o contribuinte está a dizer: "encontre-me em situação de aparente infração; não pagarei, contudo, o suposto débito,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

porque não o considero existente. Em tal situação, há denúncia, mas não se opera a confissão.

O art. 138 não exige que a denúncia se faça acompanhar de confissão, nem de pagamento. Este, como diz o próprio texto, somente ocorrerá, "se for o caso".

A teor do art. 138 do CTN a denúncia espontânea afasta a responsabilidade pela sanção resultante do ilícito.

A multa moratória não traduz compensação pelo atraso no pagamento, ela tem como objetivo, punir o contribuinte deslegal, que se esconde, para revelar-se apenas depois de flagrado em delito.

A irrisignação dos recorrentes não merece prosperar.

A despeito do entendimento adotado no REsp nº 121.459/MG citado como paradigma pela recorrente, 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.

Com base nos referidos precedentes a Primeira Turma desta Corte, no julgamento do REsp nº 1.131.090/RJ, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, DJe 19.9.2013, chegou à conclusão de 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.

Confira-se a ementa do referido julgado:

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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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)

Além das razões acima esposadas, penso que o acórdão recorrido deve ser mantido, também, por outros fundamentos. Explico.

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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 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



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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, o contribuinte realizou depósito judicial do valor do imposto de renda devido e respectivos juros de mora antes da notificação de procedimento administrativo realizado pelo Fisco a fim de discutir judicialmente a sujeição passiva dos rendimentos relativos aos honorários advocatícios: se o advogado - pessoa física - ou a sociedade de advogados - pessoa jurídica.

O acórdão recorrido, adotando a sentença como razão de decidir, consignou expressamente que não houve declaração, à época, dos rendimentos recebidos nos precatórios judiciais nos anos de 2005 a 2007; antes, houve apenas o depósito judicial referido para fins de caracterização da denúncia espontânea. Confira-se o seguinte excerto do voto-condutor do aresto, *in verbis*:

Os próprios autores confirmam que não declararam, à época, os rendimentos recebidos nos precatórios judiciais nos anos de 2005 a 2007. Efetuaram depósito judicial com vistas à caracterização da denúncia espontânea e conseqüente desoneração da multa incidente sobre os tributos não pagos na época própria. Para tanto, afirmam a inexistência de fiscalização da Receita Federal quanto aos fatos narrados nos autos.

A União, em sua contestação, sustenta a ausência de denúncia espontânea da infração, uma vez que o autor Sidnei Machado já teria sido objeto de fiscalização em relação aos rendimentos decorrentes de precatórios judiciais por ele não declarados no período de 2005 a 2007.

(...)

Na verdade, a confissão do débito foi feita perante o Fisco (consoante exige a lei), dando conta da existência do depósito, dias após, em 24/09/2008 (fls. 877 e 910), quando o autor protocolou, administrativamente, impugnações às Notificações de Lançamento nºs 2007/609415077362035 e 2006/609415171392039.

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,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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 *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 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 PARCIALMENTE do recurso especial e, nessa parte, NEGO-LHE PROVIMENTO. É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO SEGUNDA TURMA

Número Registro: 2012/0177296-9

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.340.174 / PR

Números Origem: 200870000151866 4372560

PAUTA: 17/09/2015

JULGADO: 17/09/2015

Relator

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

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro OG FERNANDES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. JOSÉ ELAERES MARQUES TEIXEIRA

Secretária

Bela. VALÉRIA ALVIM DUSI

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SIDNEI MACHADO E OUTRO
ADVOGADO : ROBERTO MEZZOMO E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL FEDERAL - PGF

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF / Imposto de Renda de Pessoa Física

CERTIDÃO

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

"A Turma, por unanimidade, conheceu em parte do recurso e, nessa parte, negou-lhe provimento, nos termos do voto do(a) Sr(a). Ministro(a)-Relator(a)."

A Sra. Ministra Assusete Magalhães, os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Og Fernandes (Presidente) votaram com o Sr. Ministro Relator.