



Súmula n. 360

SÚMULA N. 360

O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.

Referência:

CTN, art. 138.

Precedentes:

| | | |
|------------------|------------|------------------------------------|
| AgRg nos EREsp | 464.645-PR | (1ª S, 22.09.2004 – DJ 11.10.2004) |
| AgRg nos EREsp | 710.558-MG | (1ª S, 08.11.2006 – DJ 27.11.2006) |
| EAg | 621.481-SC | (1ª S, 13.09.2006 – DJ 18.12.2006) |
| EDcl no AgRg nos | | |
| EREsp | 491.354-PR | (1ª S, 14.02.2007 – DJ 05.03.2007) |
| EREsp | 504.409-SC | (1ª S, 14.06.2006 – DJ 21.08.2006) |
| EREsp | 511.340-MG | (1ª S, 08.02.2006 – DJ 20.02.2006) |
| EREsp | 531.249-RS | (1ª S, 23.06.2004 – DJ 09.08.2004) |
| REsp | 247.562-SP | (1ª T, 02.05.2000 – DJ 29.05.2000) |
| REsp | 554.221-SC | (2ª T, 03.10.2006 – DJ 06.11.2006) |
| REsp | 601.280-RS | (2ª T, 14.09.2004 – DJ 25.10.2004) |
| REsp | 850.423-SP | (1ª S, 28.11.2007 – DJ 07.02.2008) |

Primeira Seção, em 27.8.2008

DJe 8.9.2008, ed. 210

**AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM
RECURSO ESPECIAL N. 464.645-PR (2004/0102109-1)**

Relator: Ministro Teori Albino Zavascki
Agravante: JB Nichele Auto Peças Ltda. e outro
Advogado: Marcos Wengerkiewicz e outro
Agravado: Instituto Nacional do Seguro Social - INSS
Procurador: Márcia Pinheiro Amantea e outros

EMENTA

Tributário e Processual Civil. Denúncia espontânea. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Parcelamento do débito. Embargos de divergência. Dissenso jurisprudencial superado. Súmula n. 168-STJ. Incidência.

1. Firmou-se na Primeira Seção o entendimento de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que de forma à vista ou parcelada. Incidência, na hipótese, da Súmula n. 168-STJ.

2. Agravo regimental a que se nega provimento.

ACÓRDÃO

Vistos e relatados estes autos em que são partes as acima indicadas, decide a Egrégia Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao agravo regimental, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Denise Arruda, José Delgado, Franciulli Netto, Luiz Fux e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 22 de setembro de 2004 (data do julgamento).

Ministro Teori Albino Zavascki, Relator

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki: Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que indeferiu liminarmente os embargos de divergência com amparo na jurisprudência pacífica desta Corte no sentido de que “o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido. Incidência, na hipótese, da Súmula n. 168-STJ”.

Sustenta a Agravante que o CTN, em seu art. 138, estabelece a exclusão da responsabilidade pela prática de infrações, inclusive na hipótese em que o contribuinte denuncia espontaneamente a infração e, ato contínuo, promove o seu pagamento, ainda que de forma fracionada.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Teori Albino Zavascki (Relator): 1. A jurisprudência dominante no âmbito do STJ firmou-se no sentido de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica nos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário confessado.

Tal orientação foi firmada no julgamento do REsp n. 284.189-SP, Min. Franciulli Netto, DJ de 26.5.2003, em que, reavivando-se a orientação expressa na Súmula n. 208 do extinto TFR - decidiu-se que “a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” -, “o pagamento (...) tem como pressuposto a prestação exata do crédito (...) a quitação há de ser integral, apta a reparar a delonga do contribuinte (...) nesse contexto, o parcelamento do débito não se assimila à denúncia espontânea, porque nele há confissão de dívida e compromisso de pagamento, e não o pagamento exigido por lei”. Entendeu ainda a 1ª Seção, quando da apreciação do citado precedente, que as alterações do Código Tributário Nacional implementadas pela Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001, apenas vieram em reforço àquele posicionamento, ao prever, no art. 155-A, § 1º, que “salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas”.

Nesse sentido, os precedentes EAREsp n. 359.181-PR, 1ª Turma, Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de em 30.6.2003; AGRAGA n. 435.660-SP,

2ª Turma, Min. Franciulli Netto, DJ de 23.6.2003; AEDAG n. 452.049-RS, 1ª Seção, Min. Eliana Calmon, DJ em 16.6.2003; REsp n. 496.996-PR, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJ em 9.6.2003; REsp n. 267.788-PR, 2ª Turma, Min. João Otávio de Noronha, DJ em 16.6.2003 - todos eles, sublinhe-se, mais recentes que os julgados do STJ apontados como paradigmas no agravo regimental.

2. Há que se ressaltar, ainda, que, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é o caso da Cofins, declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, de forma à vista ou parcelada, afasta-se o benefício de exclusão da multa moratória do art. 138 do CTN, por não restar caracterizada a denúncia espontânea. Neste sentido, é a mais recente decisão da Primeira Seção, proferida no EREsp n. 531.249-RS, Min. Castro Meira, DJ de 19.4.2004, cuja ementa restou sumariada nos seguintes termos:

Tributário. Embargos de divergência. Denúncia espontânea. Tributo declarado. Impossibilidade.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido da inadmitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.

2. Embargos de divergência rejeitados.

No mesmo sentido os seguintes julgados:

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AGREsp n. 463.050-RS, 1ª T., Min. Francisco Falcão, DJ de 5.5.2003).

Tributário. Auto lançamento. Tributo serodidamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - art. 138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso. (REsp n. 402.706-SP, 1ª T., Min. Humberto Gomes de Barros, julgado em 15.12.2003).

Processual Civil. Embargos de declaração. Contradição. Inexistência.

1. Não há contradição em acórdão cujas premissas estão em harmonia com a parte dispositiva por ele assumida.

2. Não há configuração da denúncia espontânea após o contribuinte ter declarado e liquidado com atraso o seu débito perante a Administração Pública, em face de lançamento por homologação de ICMS.

3. No caso, tem-se a figura do autolancamento que, por ser concretizado pelo contribuinte, só será desconstituído por ação fiscal.

4. Embargos de declaração rejeitados. (EAREsp n. 302.928-SP, 1º T., Min. José Delgado, DJ de 4.3.2002).

3. Não tendo o agravante trazido aos autos quaisquer elementos novos, capazes de infirmar a decisão atacada, nego provimento ao agravo regimental. É o voto.

**AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM
RECURSO ESPECIAL N. 710.558-MG (2006/0151256-0)**

Relatora: Ministra Eliana Calmon

Agravante: Acesita S/A

Advogado: Valter de Souza Lobato e outros

Agravado: Fazenda Nacional

Procurador: Everton Lopes Nunes e outros

EMENTA

Tributário. Embargos de divergência. Agravo regimental. Prequestionamento: conceito e configuração. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido com atraso. Denúncia espontânea. Não-caracterização.

1. Configura-se o prequestionamento quando a causa tenha sido decidida à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos respectivos dispositivos legais, interpretando-se sua aplicação ou não ao caso concreto, não bastando a simples menção a tais dispositivos.

2. Pacificou-se na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação,

declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.

3. Agravo regimental improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça “A Seção, por unanimidade, negou provimento ao agravo regimental, nos termos do voto da Sra. Ministra Relatora.” Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Humberto Martins, Herman Benjamin e José Delgado votaram com a Sra. Ministra Relatora.

Ausentes, justificadamente, o Sr. Ministro Luiz Fux e, ocasionalmente, o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília (DF), 8 de novembro de 2006 (data do julgamento).

Ministra Eliana Calmon, Relatora

DJ 27.11.2006

RELATÓRIO

A Sra. Ministra Eliana Calmon: - Trata-se de agravo regimental interposto contra decisão que indeferiu liminarmente embargos de divergência, sob o fundamento de que o instituto da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Consignou, ainda, que a tese de que o tributo foi pago no mês do vencimento não restou examinada pelo aresto impugnado e que os paradigmas não abordaram referida questão.

Inconformada, a *Acesita S/A* sustenta que a questão do pagamento do tributo ter sido efetuada no mês do vencimento restou prequestionada desde a exordial e que tal fato autoriza a aplicação da denúncia espontânea *in casu*. Aduz, ainda, que o art. 138 do CTN não faz a ressalva de que os tributos declarados e recolhidos fora do prazo legal ficam excluídos da incidência do citado benefício.

Por fim, afirma que a atual jurisprudência desta Corte se posicionou de forma favorável à tese da recorrente, visto que autoriza a incidência da denúncia espontânea nos casos em que o tributo é pago antes de apresentada a DCTF.

É o relatório.

VOTO

A Sra. Ministra Eliana Calmon (Relatora): - Verifica-se que não assiste razão à agravante, haja vista que a tese de que o pagamento do tributo ocorreu no mês do vencimento, e, portanto, antes da declaração do débito, não restou apreciada pelo aresto proferido pela Primeira Turma.

Para que se configure o prequestionamento é necessário que o Tribunal se pronuncie sobre a tese articulada pelo recorrente, exercendo juízo de valor sobre os dispositivos legais indicados e examinando a sua aplicação ou não ao caso concreto, não sendo suficiente apenas que a parte suscite a questão.

Por fim, conclui-se que, conforme jurisprudência deste Tribunal Superior, não se prestam os embargos de divergência para corrigir, em tese, falha na admissibilidade do especial.

Com relação ao *meritum causae*, conclui-se que a Primeira Seção desta Corte realinhou a jurisprudência no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea, sendo legítima a cobrança de multa moratória.

Neste sentido, colaciono os seguintes julgados:

Tributário. Tributos sujeitos a lançamento por homologação. Denúncia espontânea (CTN, art. 138). Tributo declarado. Não caracterização. Dissenso jurisprudencial superado. Súmula n. 168-STJ. Agravo regimental improvido.

1. A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: EREsp n. 511.340-MG, Min. Luiz Fux, DJ 20.2.2006; EAg n. 454.429-RS, Min. João Otávio de Noronha, DJ 6.2.2006; AGEREsp n. 638.069-SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.6.2005; AgRg nos EREsp n. 332.322-SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21.11.2005.

2. “Não cabem embargos de divergência quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado” (Súmula n. 168-STJ).

3. Agravo regimental a que se nega provimento.

(AgRg no EREsp n. 804.785-PR, Rel. Min Teori Albino Zavascki, 1ª Seção, DJ 16.10.2006, p. 281).

Tributário. Embargos de divergência. Agravo regimental. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido com atraso. Denúncia espontânea. Não-caracterização.

1. Pacificou-se na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.

2. O exame da alegação de tratar a presente hipótese de tributo declarado tão-somente quando do seu pagamento em atraso esbarra no óbice da Súmula n. 7-STJ, uma vez demandar o revolvimento fático-probatório dos autos.

3. Agravo regimental improvido.

(AgRg no EREsp n. 721.878-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, 1ª Seção, DJ 4.9.2006, p. 223).

Com essas considerações, nego provimento ao agravo regimental.

É o voto.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM AGRAVO N. 621.481-SC
(2005/0112304-9)**

Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins

Relator para o acórdão: Ministro José Delgado

Embargante: Lunelli Indústria Têxtil Ltda.

Advogado: Joao Joaquim Martinelli e outros

Embargado: Fazenda Nacional

Procurador: Maria da Graça Hahn e outros

EMENTA

Tributário. Embargos de divergência. Denúncia espontânea. Parcelamento do débito ou sua quitação com atraso. Multa moratória.

Cabimento. Aplicabilidade da LC n. 104/2001. Art. 155-A do CTN. Entendimento da 1ª Seção. Precedentes.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado a quem do real, etc.

2. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp n. 284.189-SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26.5.2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.

3. A existência de parcelamento do crédito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não convive com a denúncia espontânea. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito ter ocorrido em data anterior à vigência da LC n. 104/2001 que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC n. 104/2001.

4. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

5. Embargos de divergência conhecidos e não-providos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, conhecer dos embargos, mas lhes negar provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro José Delgado, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro José Delgado a Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Luiz Fux (voto-vista), João Otávio de Noronha, Castro Meira e Denise Arruda.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Humberto Martins e Herman Benjamin (RISTJ, art. 162, § 2º).

Brasília (DF), 13 de setembro de 2006 (data do julgamento).

Ministro José Delgado, Relator p/ acórdão

DJ 18.12.2006

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins: O Eminentíssimo Ministro José Delgado, conhecendo do agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional de decisão denegatória de seguimento a recurso especial, deu provimento ao apelo para reformar o acórdão do TRF da 4ª Região, que havia afastado a exigibilidade da multa moratória sobre débitos do PIS, Cofins, IRPJ e CSSL, por terem sido recolhidos *integralmente*, acrescidos de juros e correção monetária, antes de qualquer procedimento administrativo.

Entendeu o eminentíssimo Relator que: “(...) Não há, portanto, possibilidade, nesta situação, de o contribuinte ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Esta exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

A denúncia espontânea não é instituto que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

Firmado entendimento da ocorrência de denúncia espontânea no caso de tributo recolhido com atraso, após sua apuração, desapareceria a incidência da multa punitiva aplicável para tal procedimento.

Penso que a configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais (...).”.

Inconformada, a empresa Lunelli Indústria Têxtil Ltda. interpôs agravo regimental, improvido pela eg. 1ª Turma, nos termos do voto do Relator, assim ementado (fls. 97):

Processual Civil e Tributário. Agravo regimental. Denúncia espontânea. Parcelamento do débito, ou sua quitação total com atraso. Multa moratória. Cabimento. Aplicabilidade da LC n. 104/2001. Art. 155-A do CTN. Entendimento da 1ª Seção. Precedentes.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

3. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp n. 284.189-SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26.5.2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.

4. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito, ter ocorrido em data anterior à vigência da LC n. 104/2001 que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC n. 104/2001.

5. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é

que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

6. Agravo regimental não provido.

Após a oposição de aclaratórios, rejeitados pela Turma julgadora, a empresa opõe os presentes embargos de divergência alegando que, em se tratando de tributo lançado por homologação, o recolhimento do valor principal acrescido de juros e correção monetária fora do prazo legal, mas antes de qualquer procedimento administrativo afasta a obrigação do pagamento da multa moratória, por isso que caracterizada a denúncia espontânea. Traz a confronto, a fim de demonstrar a dissonância interpretativa alegada, julgado da eg. 2ª Turma, assim ementado:

Tributário. Tributo lançado por homologação. Débito em atraso. Recolhimento do principal com correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória indevida.

1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.

2. Prevalência da jurisprudência majoritária da Corte, apesar de recentes decisões da Primeira Turma em sentido contrário.

3. Recurso especial improvido. (REsp n. 608.113-RS, Relatora Ministra Eliana Calmon).

Não obstante o meu entendimento pessoal, no sentido da aplicabilidade da Súmula n. 599 STF, vencido na Corte Especial e na 1ª Seção, admiti os embargos, abrindo vista à parte contrária, que ofereceu impugnação às fls. 166-170.

Dispensei o pronunciamento do Ministério Público Federal nos termos regimentais.

É o relatório.

VOTO

Ementa: Tributário. Débito fiscal vencido. Multa moratória. Recolhimento do tributo acrescido dos consectários legais. CTN, art. 138. Precedentes.

- O recolhimento espontâneo e integral do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária, antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, afasta a exigibilidade da multa moratória, por isso que configurada a denúncia espontânea.

- O aplicação do artigo 138 do CTN, que prevê a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, independe da espécie de lançamento do tributo.

- Embargos de divergência conhecidos e providos.

O Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins (Relator): Discute-se nos presentes embargos a caracterização, ou não, da denúncia espontânea na hipótese de recolhimento espontâneo e *integral* de tributo lançado por homologação, acrescido de juros e correção monetária, fora do prazo legal, mas antes de qualquer procedimento administrativo.

Vale transcrito o artigo 138, parágrafo único:

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.

Dizem, em contrário à Súmula n. 208 do extinto TFR (“A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”), que, nos tributos por homologação, o não-pagamento das obrigações tributárias nos respectivos prazos legais, importa na exigibilidade da multa, mesmo se não constituído o crédito tributário.

A matéria tem conotações com a tormentosa questão do prazo prescricional para a repetição do indébito fiscal.

É que se vêm confundindo os conceitos fundamentais de direito tributário sobre constituição do crédito, fato gerador, obrigação tributária, lançamento.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, define:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No art. 113 e parágrafos, define a obrigação tributária, e os transcreve:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

No art. 114, define o fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Na Seção IV – Responsabilidade por infrações – define, no art. 136, a responsabilidade pelas infrações da legislação tributária, fazendo-a independente da intenção do agente ou do responsável, excluindo-a pela denúncia espontânea da infração, definida no art. 138, § único, antes transcritos.

No Título III, regula o crédito tributário, que decorre da obrigação principal (art. 139), e somente se modifica, extingue ou tem sua exigibilidade excluída ou suspensa nos casos previstos em lei (art. 141).

A constituição do crédito tributário compete privativamente à autoridade administrativa pelo lançamento, atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, § único, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento se reporta à data do fato gerador da obrigação e é regido pela lei do tempo, salvo se a lei nova estabelecer condições mais favoráveis ao contribuinte (art. 144, e §§ 1º e 2º).

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro (art. 147, §§ 1º e 2º), ou por homologação (art. 150, §§ 1º e 4º), e valem também transcritos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Temos, então, que o tributo é toda prestação compulsória instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa “plenamente vinculada” e decorre da prática de atos realizados pelas pessoas definidas como contribuintes, no teatro da vida. Em resumo, a obrigação tributária resulta da prática do ato dito *gerador*. Mas a simples prática do *ato gerador* da obrigação tributária não autoriza, por si só, a cobrança do tributo, dependente da atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, da constituição do crédito tributário pelo lançamento, ato administrativo efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, ou pelo decurso do prazo de decadência estabelecido por lei para a constituição do crédito – 5 anos – denominado de homologação tácita.

Lembro que não foi outra a razão de estabelecer-se, na jurisprudência da Egrégia 1ª Seção, a tese de que o prazo de prescrição para a ação de repetição de indébito tributário só nasceria após a concretização do lançamento por homologação tácita.

Ora, se não constituído o crédito tributário, vale dizer, se não praticado o ato administrativo plenamente vinculado do lançamento ou decorrido o prazo legal para efetuar-lo, ocorrerá, sim, uma de três situações jurídicas: a primeira, do pagamento antecipado da obrigação tributária, que “extingue o crédito” (melhor seria dizer que suspende a exigibilidade da obrigação); a segunda, a do lançamento *ex-officio*, comumente denominada autuação; a terceira, a da denúncia espontânea da obrigação, configurada pela omissão administrativa na realidade de qualquer ato administrativo ou de fiscalização, relacionados com a infração da obrigação (art. 138, § único).

A denúncia espontânea é um benefício fiscal estabelecido em favor do contribuinte que quita a prestação compulsória antes de qualquer procedimento administrativo. De notar-se que se não exige só o pagamento do tributo acrescido de juros de mora, mas também se admite o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o tributo dependa de apuração, o que justificaria a tese, defendida por alguns, de que se configuraria a denúncia espontânea mesmo na hipótese de concessão legal de parcelamento da obrigação tributária confessada (EREsp n. 178.917-SP, D.J. 1º.7.2002; EREsp n. 184.116-SC, D.J. 15.10.2001; Ag. REsp n. 258.644-RS, D.J. 16.9.2002; EREsp n. 210.655-SP, D.J. 1º.7.2002; Ag. REsp n. 351.607-SP, D.J. 12.5.2003, dentre outros). Penso, porém, que se impõe o pagamento do valor do tributo corrigido monetariamente, acrescido de juros de mora, pois somente o pagamento extingue o crédito tributário ou elide a obrigação fiscal, e o parágrafo único do art. 151 dispõe que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, mas não afasta a discussão da incidência do instituto mesmo em havendo o parcelamento do débito.

A lei é clara e não distingue a origem ou a natureza da obrigação tributária. De outra parte, o crédito tributário só nasce com o lançamento expresso (ato administrativo vinculado) ou tácito (ficção legal estabelecida para contemplar a inércia do Estado). A obrigação tributária, por seu turno, surge com a realização do ato praticado pelas pessoas no teatro da vida, denominado *fato gerador*. A coação fiscal, a cobrança, porém, só se pode efetivar dentro nos proclamos legais, ou seja, após a “constituição de crédito tributário”. Antes, haverá, sim, a infração,

a mora, no recolhimento *espontâneo* da obrigação quando se trata de tributo cujo crédito se concretiza mediante lançamento por homologação.

A não-realização do pagamento antecipado, em cumprimento da obrigação tributária decorrente da prática de ato/fato gerador, em tese só subordina o *contribuinte* ao pagamento do tributo e seus acessórios, multa e juros de mora (com a correção da expressão monetária do tributo), mas não lhe pode ser exigido, coativamente, o pagamento, sem a obediência ao devido processo legal, vale dizer, sem a constituição, pelo lançamento, expresso ou tácito, do crédito tributário, condição *sine que non* para o exercício da *execução fiscal*.

Em benefício, porém, do próprio Estado, mercê de menos onerosa atividade administrativa, o legislador criou o lançamento por *homologação tácita* e permitiu ao contribuinte quitar a sua obrigação mediante denúncia espontânea, ou seja, em linguagem jurídica, *confessar* o seu débito e solvê-lo com a só *purgação da mora* mediante o pagamento do tributo, corrigida a sua expressão monetária, acrescido de *juros de mora*.

Esta, a meu ver, a dicção consentânea com as regras legais expressas nos artigos e parágrafos do Código Tributário Nacional, disciplinadores da denúncia espontânea, pedindo *vênia* aos que os interpretam de modo a negarem a exclusão da multa moratória aos contribuintes confessadamente inadimplentes.

Ante o exposto, conheço dos embargos e lhes dou provimento.

VOTO

O Sr. Ministro José Delgado: Sr. Presidente, peço vênia ao Sr. Ministro Relator para divergir e seguir a orientação da Casa.

Conheço dos embargos de divergência, mas nego-lhes provimento.

VOTO VENCEDOR

O Sr. Ministro José Delgado (Relator designado): Duas questões apresentam-se para análise, para bem aplicar o instituto da denúncia espontânea.

A primeira tem vinculação com a definição de ser o parcelamento forma de pagamento, por este ser exigido para fins de aplicação do art. 138 do CTN.

A 1ª Seção do STJ, ao julgar o REsp n. 284.189-SP, Rel. Min. Franciulli Neto, DJ de 26.5.2003, por maioria, consolidou entendimento na linha do

apresentado pela recorrente. A conclusão firmada aponta por não se considerar parcelamento, ou a quitação total da dívida, mas com atraso, sinônimo de pagamento. O efeito desse diferencial é o de afastar, ocorrendo parcelamento, a denúncia espontânea.

A ementa do referido julgado está assim espelhada:

Recurso especial. Alíneas **a** e **c**. Tributário. Parcelamento de débito de ICMS declarado e não pago. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade. Alínea **a**. Pretensa violação ao art. 138 do CTN. Inocorrência. Súmula n. 208 do TFR. § 1º do artigo 155-A do CTN (acrescentado pela LC n. 104/2001). Divergência jurisprudencial conhecida, porém não provido o recurso pela alínea **c**.

- O instituto da denúncia espontânea da infração constitui-se num favor legal, uma forma de estímulo ao contribuinte, para que regularize sua situação perante o Fisco, procedendo, quando for o caso, ao pagamento do tributo, antes do procedimento administrativo ou medida de fiscalização relacionados com a infração.

- Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do artigo art. 158, I, do mencionado *Codex*.

- Esse parece o entendimento mais consentâneo com a sistemática do Código Tributário Nacional, que determina, para afastar a responsabilidade do contribuinte, que haja o pagamento do devido, apto a reparar a delonga do contribuinte.

- Nesse sentido o Enunciado da Súmula n. 208 do extinto Tribunal Federal de Recursos: "a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea".

- A Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001, que acresceu ao Código Tributário Nacional, dentre outras disposições, o artigo 155-A, veio em reforço ao entendimento ora esposado, ao estabelecer, em seu § 1º, que "salvo disposição de lei contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas".

- Recurso especial não conhecido pela alínea **a** e conhecido, mas não provido pela alínea **c**.

Em julgados anteriores, manifestei-me em sentido contrário. Acostume-me, contudo, ao novo posicionamento da Seção, especialmente, quando o parcelamento decorre de tributos devidos e cujos valores foram apurados em

decorrência de autolançamento, isto é, por indicação do contribuinte, em sua própria escrita fiscal, como é o caso em exame.

Essa é a segunda questão que merece ser analisada.

Ocorrendo o fato de a empresa confessar que, não obstante ser devedora do tributo discutido, não liquidar, na época própria, os valores devidos, tendo ela mesma efetuado o autolançamento, apurando a base de cálculo e determinando o *quantum* a ser recolhido, e apenas no vencimento, deixar de cumprir a sua obrigação, não induz à concessão do benefício.

Esse lançamento, chamado, também, de homologação, presume-se verdadeiro até que o Fisco o desconstitua ou deixe decorrer o prazo para examiná-lo. Efetuado o lançamento por homologação, cuja responsabilidade é do contribuinte, surge para este a obrigação de antecipar o pagamento do valor apurado sem prévio exame da autoridade administrativa. Verificando-se tal fenômeno tributário, o valor do tributo deve ser recolhido ao Fisco na data do vencimento, sob pena de incidirem multa e juros de mora.

Não há, portanto, possibilidade, nesta situação, de o contribuinte ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Esta exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

A denúncia espontânea não é instituto que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

Firmado entendimento da ocorrência de denúncia espontânea no caso de tributo recolhido com atraso, após sua apuração, desapareceria a incidência da multa punitiva aplicável para tal procedimento.

A configuração da “denúncia espontânea”, como consagrada no art. 138 do CTN, não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A responsabilidade de que trata o art. 138 do CTN é de pura natureza tributária e tem sua vinculação voltada para as obrigações principais e acessórias àquelas vinculadas.

As denominadas obrigações acessórias autônomas não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Elas se impõem como normas necessárias para que possa

ser exercida a atividade administrativa fiscalizadora do tributo, sem laço com os efeitos de qualquer fato gerador do mesmo. A multa aplicada é em decorrência do poder de polícia exercido pela administração pelo não-cumprimento de regra de conduta imposta a uma determinada categoria de contribuinte. A existência de parcelamento do crédito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não convive com a denúncia espontânea.

Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito ter ocorrido em data anterior à vigência da LC n. 104/2001 que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC n. 104/2001.

Este próprio Relator, após algumas resistências, aderiu à nova posição do Colegiado. A propósito do novo posicionamento existente neste Sodalício, confirmam-se os seguintes julgados:

Tributário. Recurso especial. Denúncia espontânea. Parcelamento de débito deferido pelo Fisco. Prévio. Multa moratória. Súmula n. 208-TRF.

1. A jurisprudência desta Colenda Corte encontra-se consolidada quanto a incidência de multa moratória, na hipótese de parcelamento de débito deferido pela Fazenda Pública.

2. A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea. Sumula n. 208-TRF.

3. Agravo improvido. (AgReg no AG n. 517.586-GO, 2ª Turma, DJ de 9.12.2003, Rel. Min. Castro Meira).

Tributário. Denúncia espontânea com pedido de parcelamento. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade, diante da atual jurisprudência da Corte. Súmula n. 208-TFR.

1. O benefício relativo à denúncia espontânea, previsto no art. 138 do CTN, não alcança quem parcela o débito.

2. Segundo a jurisprudência do STJ, o artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, “se a lei não dispuser de modo diverso”, de modo que, estando a Selic prevista em lei, inexistente ilegalidade na sua aplicação.

3. Recurso do INSS provido e improvido da parte. (REsp n. 506.845-PR, 1ª Turma, DJ de 9.12.2003, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros).

Tributário. Processo Civil. Embargos de declaração. Omissão. Denúncia espontânea.

1. O acórdão embargado prestigia jurisprudência da 1ª Seção firmada no entendimento de que a denúncia espontânea tributária não pode ser acolhida quando o acerto da obrigação é acordado via parcelamento dos efeitos da obrigação.

2. Fundamento central do acórdão suficiente para solução da lide.

3. Não-influência, no caso, da Lei Complementar n. 104, de 10.1.2001.

4. Embargos conhecidos. Rejeitados. (EDcl no AgReg no REsp n. 495.375-CE, 1ª Turma, DJ de 1º.12.2003, deste Relator).

Tributário. Confissão da dívida. Parcelamento do débito. Denúncia espontânea não configurada. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade.

1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

2. A LC n. 104/2001 incide apenas sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação do art. 138 do CTN.

3. Agravo regimental improvido. (AgReg no REsp n. 545.426-PR, 1ª Turma, DJ de 17.11.2003, Rel. Min. Teori Albino Zavascki).

Tributário. Denúncia espontânea. CTN, art. 138. Parcelamento da dívida. Impossibilidade de exclusão da multa moratória.

1. O pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea para fins de exclusão da multa moratória, sendo certo que o advento da Lei Complementar n. 104/2001, que acrescentou ao CTN o art. 155-A, somente reforçou o referido posicionamento (REsp n. 284.189-SP).

2. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a *ratio essendi* da norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

3. A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgReg no AgReg no REsp n. 502.022-SC, 1ª Turma, DJ de 17.11.2003, Rel. Min. Luiz Fux).

No mesmo sentido: REsp n. 542.164-RS, 1ª Turma, DJ de 3.11.2003, Rel. Min. *Teori Albino Zavascki*; AgReg no Ag n. 492.017-DF, 1ª Turma, DJ de 20.10.2003, Rel. Min. *Luiz Fux*; AgReg no REsp n. 500.207-CE, 2ª Turma, DJ de 15.9.2003, Rel. Min. *Franciulli Netto*; AgReg no Ag n. 363.912-RS, 1ª Turma, DJ de 1º.9.2003, Rel. Min. *Humberto Gomes de Barros*.

Registro, por fim, que o pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

A pretensão do recorrente apresenta-se, a meu pensar, em harmonia com as regras do nosso ordenamento jurídico e com a mais recente jurisprudência desta Corte Superior sobre o assunto.

Por tais considerações, conheço dos embargos de divergência mas lhes nego provimento, determinando a imposição da multa.

É como voto.

VOTO

A Sra. Ministra Eliana Calmon: Sr. Presidente, peço vênias ao Sr. Ministro-Relator para acompanhar o voto divergente do Sr. Ministro José Delgado, no sentido de conhecer dos embargos de divergência, mas negar-lhes provimento.

VOTO-VISTA

Ementa: Processual Civil. Tributário. Embargos de divergência em agravo de instrumento. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Declaração anterior e pagamento a destempo. Denúncia espontânea não configurada. Aplicação da Súmula n. 168-

STJ. Reexame do conjunto fático-probatório carreado nos autos. Impossibilidade. Súmula n. 7-STJ.

1. A denúncia espontânea é inaplicável quando o recolhimento promovido pelo contribuinte *a destempo*, opera-se de forma integral, em relação a *tributo por ele declarado sujeito ao chamado lançamento por homologação*, conforme a inteligência do art. 138 do Código Tributário Nacional. (Precedentes da Primeira Seção: *EREsp n. 572.606-PR*, Relator para acórdão Min. José Delgado, DJU de 7.8.2006; *AgRg nos EAg n. 616.326-PR*, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 1º.8.2006; *AgRg na Pet n. 4.554-SP*, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 5.6.2006).

2. *In casu*, “a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN” (*AgRg nos EAg n. 670.326-PR*, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 1º.8.2006).

3. Consoante o sumulado nesta Corte Superior: “Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado” (Súmula n. 168-STJ).

4. Inexistindo prévia declaração do contribuinte, a confissão da dívida acompanhada do pagamento integral da exação devida, monetariamente corrigida e acrescida de juros moratórios, configura a denúncia espontânea (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que engendrada anteriormente a qualquer procedimento administrativo ou ação fiscalizatória (Precedentes: *REsp n. 836.564-PR*, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 3.8.2006; e *AgRg no Ag. n. 600.847-PR*, Primeira Turma, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 5.9.2005).

5. A análise, *in casu*, da alegação formulada pela recorrente no sentido de tratar-se, na presente demanda, de tributo declarado tão-somente quando do pagamento em atraso, esbarra no óbice da aplicação inarredável do Enunciado Sumular n. 7-STJ, vez que exige o revolvimento do conjunto fático-probatório carreado nos autos, o que é vedado na via especial.

6. Embargos de divergência desprovidos.

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de embargos de divergência interpostos por *Lunelli Indústria Têxtil Ltda.*, com fulcro nos arts. 546, do Código de Processo Civil, e 226, do RISTJ, em face do v. acórdão prolatado pela E. Primeira Turma desta Corte Superior, exarado quando do julgamento de agravo regimental pela mesma intentado, em agravo de instrumento de relatoria do e. Ministro José Delgado, que restou assim ementado:

Processual Civil e Tributário. Agravo regimental. Denúncia espontânea. Parcelamento do débito, ou sua quitação total com atraso. Multa moratória. Cabimento. Aplicabilidade da LC n. 104/2001. Art. 155-A do CTN. Entendimento da 1ª Seção. Precedentes.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

3. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp n. 284.189-SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26.5.2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.

4. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito, ter ocorrido em data anterior à vigência da LC n. 104/2001 que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC n. 104/2001.

5. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

6. Agravo regimental não provido.

Noticiam os autos que a ora embargante ajuizou ação ordinária em desfavor da *União (Fazenda Nacional)*, objetivando o reconhecimento da inexigibilidade

de multa moratória incidente sobre tributos federais, sujeitos a lançamento por homologação, que teriam sido por ela recolhidos a destempo. Aduziu a autora, em prol de suas pretensões, estar amparada pela denúncia espontânea de que trata o art. 138, *caput*, do Código Tributário Nacional.

O juízo federal de primeiro grau julgou improcedente o pedido formulado, pelo que, irresignada, manejou a autora recurso de apelação.

A Segunda Turma do E. Tribunal Regional Federal da 4.^a Região, por unanimidade de votos dos seus integrantes, proveu o apelo interposto, em aresto que restou assim ementado:

Tributário. Multa moratória. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN.

Se o contribuinte recolhe espontaneamente o tributo devido, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, resta caracterizada a denúncia espontânea da infração, devendo ser excluída a multa, na forma do art. 138 do CTN. (fl. 31).

Após opor (fls. 33-34) e ter acolhidos seus embargos de declaração (fls. 36-37), tão-somente para fins de prequestionamento de dispositivos legais, a *União* interpôs recurso especial, fulcrado no art. 105, inciso III, alínea **a**, da Carta Maior, no qual aduziu ter a Corte de origem negado vigência aos arts. 113, *caput*, §§ 2º e 3º, e 138, do CTN; e ao art. 84, inciso II, da Lei n. 8.981/1995. Sustentou, a então recorrente, que inadmissível a exclusão da multa moratória em face de pagamentos apenas parciais.

Inadmitido o apelo nobre na Corte de origem, em exame prévio de admissibilidade, foi interposto pela *União* o agravo de instrumento que deu origem física aos presentes autos, sendo distribuído à relatoria do e. Ministro José Delgado.

O i. Relator do referido feito, conheceu da irresignação recursal interposta para, com fulcro no art. 544, § 3º, do CPC, dar provimento ao próprio recurso especial manejado pela então agravante. Referido *decisum* teve sua fundamentação mantida íntegra, quando do julgamento colegiado de subsequente agravo regimental intentado pela empresa ora embargante, ocasião em que restou lavrado o aresto ora embargado (inicialmente transcrito).

Em face do julgado opôs a empresa ora embargante embargos de declaração. Estes terminaram rejeitados à unanimidade pela E. 1ª Turma desta Corte (fls. 109-114).

Ainda irresignada com o teor do julgado, *Lunelli Indústria Têxtil Ltda.* interpôs os embargos de divergência que se afiguram, aduzindo existir divergência jurisprudencial entre o v. aresto embargado e o acórdão prolatado pela E. Segunda Turma deste Sodalício, exarado no julgamento dos REsp n. 608.113-RS, de relatoria da Exma. Sra. Ministra Eliana Calmon, publicado no DJU de 24.5.2004 e que restou assim ementado:

Tributário. Tributo lançado por homologação. Débito em atraso. Recolhimento do principal com correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória indevida.

1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.

2. Prevalência da jurisprudência majoritária da Corte, apesar de recentes decisões da Primeira Turma em sentido contrário.

3. Recurso especial improvido.

Em suas razões (fls. 136-148) sustenta a embargante que “a questão versada nos autos trata de pagamento espontâneo de tributo diretamente à rede bancária, antes de qualquer procedimento fiscalizatório da Fazenda Nacional, antes de prévio lançamento (entrega de DCTF), bem como, de depósito judicial dos valores relativos à multa” (fl. 145). Aduz, assim, ter havido, *in casu*, “recolhimento do principal à vista, sem lançamento prévio e atraso, mas ação concomitante entre entrega de DCTF e recolhimento em rede bancária” (fl. 146).

Intimada, a União apresentou impugnação ao recurso (fls. 166-170), aduzindo que “o embargante pretende usufruir do instituto da denúncia espontânea sem a ele fazer jus, eis que pagou em atraso um tributo por ele próprio declarado”. Neste particular, sustentou que “não há como pretender argüição de denúncia espontânea, porquanto a autoridade administrativa tinha conhecimento, a partir da entrega da declaração pelo embargante, dos valores por ele autolancados, estando autorizada a inscrever em dívida ativa e promover a respectiva execução das importâncias que deixaram de ser pagas” (fl. 172).

O relator do feito, Exmo. Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins, exarou voto no sentido de prover as pretensões da embargante, sob o fundamento, em síntese, de que “a aplicação do art. 138 do CTN, que prevê a exclusão da

responsabilidade pela denúncia espontânea, independe da espécie de lançamento do tributo.

Pedi vista dos autos por vislumbrar ser aplicável, à hipótese, o Enunciado Sumular n. 168-STJ.

É o breve relatório.

Cinge-se a controvérsia em saber se o pagamento a destempo de tributo sujeito a lançamento por homologação, previamente declarado pelo contribuinte, antes de iniciado pelo Fisco qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, configura a denúncia espontânea exoneradora da multa moratória nos termos do art. 138 do CTN.

A E. Primeira Seção desta Corte Superior vem, reiteradamente, externando o entendimento de que não se aplica a inteligência do referido dispositivo legal à hipótese em que o contribuinte recolhe a destempo, mesmo que de forma integral, tributo por ele declarado sujeito ao chamado lançamento por homologação. Neste sentido, faz-se oportuna a colação, à guisa de exemplo, dos recentíssimos julgados desta Corte:

Tributário. Embargos de divergência em recurso especial. Denúncia espontânea tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento extemporâneo.

1. Nos termos da jurisprudência da 1ª Seção desta Corte, *é inadmissível a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito tributário.*

2. Incidência da Súmula n. 168-STJ.

3. Embargos de divergência não-conhecidos. (REsp n. 572.606-PR, Primeira Seção, Relator para acórdão Min. José Delgado, DJU de 7.8.2006).

Agravo regimental em embargos de divergência. Tributário. Lançamento por homologação. Recolhimento a destempo. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade.

É entendimento pacífico neste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o contribuinte que, espontaneamente, denuncia o débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, fica exonerado de multa moratória.

No que toca aos tributos sujeitos ao autolancamento, contudo, segundo recente orientação desta colenda Corte, *“não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário”* (REsp n. 652.501-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.10.2004).

Agravo regimental improvido. (AgRg nos EAg n. 616.326-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 1º.8.2006).

Processual Civil e Tributário. Repetição de indébito. Denúncia espontânea. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Não-ocorrência. Precedentes. Artigo 138 do CTN. Multa moratória. Exigibilidade.

1. *“A Primeira Seção pacificou entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente”* (AgRg nos EREsp n. 636.064-SC; DJU de 5.9.2005).

2. *“Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado”* (Súmula n. 168-STJ).

3. Agravo regimental improvido. (AgRg na Pet n. 4.554-SP, Primeira Seção, Rel. Min. Castro Meira, DJU de 5.6.2006).

Vale asseverar, como bem o tem feito o Exmo. Sr. Ministro Teori Albino Zavascki, na apreciação de demandas análogas a que se afigura, que se considera, nessas hipóteses, que “a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN” (AgRg nos EAg n. 670.326-PR, Primeira Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 1º.8.2006).

Destarte, tem-se que o acórdão embargado encontra-se em perfeita consonância com a jurisprudência sedimentada desta Corte Superior, pelo que inafastável a aplicação à espécie do Enunciado Sumular n. 168-STJ, *verbis*: “Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado”.

Insta observar, finalmente, que inexistindo prévia declaração do contribuinte, a confissão da dívida acompanhada do pagamento integral da exação devida, monetariamente corrigida e acrescida de juros moratórios, configura a denúncia espontânea (CTN, art. 138), mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, desde que engendrada anteriormente a qualquer procedimento administrativo ou ação fiscalizatória. Nesta esteira, os recentes arestos da E. Primeira Turma desta Corte:

Tributário. Denúncia espontânea. Tributo sujeito à lançamento por homologação. Exclusão da multa moratória. Possibilidade.

1. A jurisprudência assentada no STJ considera inexistir denúncia espontânea quando o pagamento se referir a tributo constante de prévia Declaração de

Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei. Considera-se que, nessas hipóteses, a declaração formaliza a existência (= constitui) do crédito tributário, e, constituído o crédito tributário, o seu recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, não enseja o benefício do art. 138 do CTN (Precedentes da 1ª Seção: AGEREsp n. 638.069-SC, Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 13.6.2005; AgRg nos EREsp n. 332.322-SC, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 21.11.2005).

2. Entretanto, *não tendo havido prévia declaração pelo contribuinte, configura denúncia espontânea, mesmo em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, a confissão da dívida acompanhada de seu pagamento integral, anteriormente a qualquer ação fiscalizatória ou processo administrativo* (Precedente: AgRg no Ag n. 600.847-PR, 1ª Turma, Min. Luiz Fux, DJ de 5.9.2005).

3. Recurso especial a que se dá provimento. (REsp n. 836.564-PR, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 3.8.2006).

Processual Civil. Tributário. Agravo regimental em agravo de instrumento. Art. 545 do CPC. Recurso especial. Denúncia espontânea. CTN, art. 138. Pagamento integral do débito fora do prazo. IRRF. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Diferença não constante da DCTF. Possibilidade de exclusão da multa moratória.

1. É cediço na Corte que “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.” (REsp n. 624.772-DF, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 31.5.2004).

2. A inaplicabilidade do art. 138 do CTN aos casos de tributo sujeito a lançamento por homologação funda-se no fato de não ser juridicamente admissível que o contribuinte se socorra do benefício da denúncia espontânea para afastar a imposição de multa pelo atraso no pagamento de tributos por ele próprio declarados. Precedentes: REsp n. 402.706-SP, Primeira Turma, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ de 15.12.2003; AgRg no REsp n. 463.050-RS, Primeira Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 4.3.2002; e EDcl no AgRg no REsp n. 302.928-SP, Primeira Turma, Rel. Min. José Delgado, DJ de 4.3.2002.

3. *Não obstante, configura denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa moratória, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal com o intuito de apurar, lançar ou cobrar o referido montante, tanto mais quando este débito resulta de diferença de IRRF, tributo sujeito a lançamento por homologação, que não fez parte de sua correspondente Declaração de Contribuições e Tributos Federais.*

4. In casu, o contribuinte reconhece a existência de erro em sua DCTF e recolhe a diferença devida antes de qualquer providência do Fisco que, em verdade, só toma ciência da existência do crédito quando da realização do pagamento pelo devedor.

5. Ademais, a inteligência da norma inserta no art. 138 do CTN é justamente incentivar ações como a da empresa ora agravada que, verificando a existência de erro em sua DCTF e o conseqüente autolancamento de tributos aquém do realmente devido, antecipa-se a Fazenda, reconhece sua dívida, e procede o recolhimento do montante devido, corrigido e acrescido de juros moratórios.

6. Exigir qualquer penalidade após a espontânea denúncia é conspirar contra a *ratio essendi* da norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

7. A denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

8. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas questões processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

9. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no Ag. n. 600.847-PR, Primeira Turma, deste Relator, DJU de 5.9.2005).

Todavia, *in casu*, aferir a procedência da alegação formulada nesta via recursal pela embargante, no que se refere ao fato de tratar-se de hipótese de tributo declarado tão-somente quando do pagamento em atraso, esbarra no óbice da aplicação inarredável do Enunciado Sumular n. 7-STJ, vez que se exige, para tanto, o revolvimento do conjunto fático-probatório carreado nos autos.

Ex positis, divergindo do i. Relator do feito, ***nego provimento*** aos presentes embargos de divergência.

É como voto.

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NOS
EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL N. 491.354-PR
(2004/0043077-3)**

Relator: Ministro Humberto Martins
Embargante: WMS Supermercados do Brasil S/A
Interessado: Sonae Distribuição Brasil S/A
Advogado: Ana Fernanda Tarrago Grovermann e outros
Embargado: Fazenda Nacional
Procurador: Rômulo Ponticelli Giorgi Junior e outros

EMENTA

Tributário. PIS. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Declaração do débito com pagamento integral em atraso. Denúncia espontânea não-configurada. Impossibilidade de exclusão da multa moratória.

1. Os embargos de declaração são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissis, contraditório ou obscuro.

2. Acórdão embargado omissis em relação à possibilidade ou não de exclusão da multa moratória, em tributos declarados e pagos em única parcela, com atraso.

3. Entendimento da Primeira Seção de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Por conseguinte, não há a exclusão da multa moratória.

Embargos de declaração acolhidos, apenas para reconhecer a omissão, sem efeitos infringentes.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça “A Seção, por unanimidade, recebeu os embargos de declaração, sem efeitos

infringentes, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.” Os Srs. Ministros Herman Benjamin, José Delgado, Eliana Calmon, João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 14 de fevereiro de 2007 (data do julgamento).

Ministro Humberto Martins, Relator

DJ 5.3.2007

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Humberto Martins: Cuida-se de embargos de declaração em agravo regimental em embargos de divergência opostos por *Sonae Distribuição Brasil S/A* contra acórdão da Primeira Seção que negou provimento ao agravo regimental, nos termos da seguinte ementa:

Agravo regimental. Embargos de divergência. Tributário. Parcelamento de débito. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade. Divergência superada.

Esta egrégia Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento de que “a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Súmula n. 208-TRF). Cabível, portanto, a incidência de multa moratória sobre o montante parcelado.” (REsp n. 378.795-GO, julgado em 17 de junho de 2002, Relator Ministro Franciulli Netto).

Agravo regimental improvido.

Originariamente, a divergência restou apresentada contra acórdão da Primeira Turma, assim ementado:

Tributário. Processual Civil. Agravo regimental. Inexistência de fundamento constitucional autônomo no acórdão do TRF que justifique a exigência de interposição de recurso extraordinário. Indicação de erro material, consistente em se haver considerado que houve pedido de parcelamento. Existência de débitos pagos à vista e de débitos submetidos a parcelamento. Denúncia espontânea (CTN, art. 38. Não-caracterização, nos casos em que a confissão do débito é seguida de pedido de parcelamento, bem assim nas hipóteses em que o contribuinte efetua fora do prazo o pagamento de tributo por ele mesmo declarado.

(...)

2. A jurisprudência dominante no âmbito do STJ firmou-se no sentido de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica nos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário confessado.

3 - A 1ª Turma desta Corte vem decidindo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a consequentemente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

4 - Agravo regimental improvido. (AgRg no REsp n. 491.354-PR, Rel. Min. Teori Albino Zavasck, DJ 22.3.2004).

Como paradigma, foi colacionado acórdão da Segunda Turma. Confira-se:

Tributário. Denúncia espontânea. Art. 38 do CTN. Incidência da multa.

1. O pagamento de tributo com atraso, mesmo que espontâneo, constitui infração administrativa e não ilícito tributário; não sendo, portanto, alcançada pela exclusão de responsabilidade do art. 138, CTN.

2. Apelo e remessa da União providos.

3. Recurso adesivo prejudicado. (REsp n. 511.340-MG, Rel. Min. Eliana Calmon).

Referidos embargos de divergência restaram liminarmente indeferidos ao fundamento de que o acórdão embargado encontrava-se no mesmo sentido da orientação deste Tribunal, a incidir a previsão da Súmula n. 168-STJ.

Interposto agravo regimental, este restou improvido o que ensejou a oposição dos presentes embargos de declaração.

Sustenta a agravante, em resumo, omissão do acórdão embargado pela ausência de manifestação referente à declaração de inexigibilidade de multa moratória de tributos adimplidos em uma única parcela, com atraso (fl. 451).

É, no essencial, o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Humberto Martins (Relator): Os embargos declaratórios são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro.

Da análise dos presentes embargos, verifica-se a ocorrência da referida omissão, na medida em que o acórdão embargado tratou apenas da questão

referente à impossibilidade de exclusão da multa moratória nos casos de confissão de dívida, seguida de parcelamento do débito.

Não houve manifestação acerca da possibilidade ou não de exclusão da multa moratória, em denúncia espontânea de tributos pagos em única parcela, com atraso.

Com efeito, a Primeira Seção tem entendimento de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Por conseguinte, não há a exclusão da multa moratória.

Nesse sentido, confira-se:

Tributário. Embargos de divergência. PIS. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Art. 138 do CTN. Denúncia espontânea não-caracterizada. Incidência de multa moratória.

1. A Seção de Direito Público do STJ consolidou a jurisprudência no sentido de que a confissão de dívida acompanhada do seu pedido de parcelamento não configura o instituto da denúncia espontânea do débito, a autorizar a exclusão da multa moratória (EREsp n. 300.145-SP).

2. “É reiterada a orientação desta Primeira Seção no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário” (AgRg no Ag n. 552.088-RS).

3. Embargos de divergência conhecidos e providos.

EAg n. 454.429-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 6.2.2006).

Ante o exposto, acolho os embargos declaratórios, apenas para reconhecer a omissão apontada, sem efeitos infringentes.

É como penso. É como voto.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL N. 504.409-SC
(2005/0018070-1)**

Relator: Ministro Francisco Peçanha Martins

Relator para o acórdão: Ministro José Delgado

Embargante: Leme Engenharia Ltda.
Advogado: Marcos Leandro Pereira e outros
Embargado: Fazenda Nacional
Procurador: Rômulo Ponticelli Giorgi Junior e outros

EMENTA

Tributário. Voto-vista em embargos de divergência. Parcelamento de débito fiscal. Não-caracterização de denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Aplicação da jurisprudência desta Corte Superior. Embargos de divergência a que se nega conhecimento.

1. Trata-se de voto-vista proferido em embargos de divergência, no qual o Relator julgou procedente o pedido do embargante para o fim de considerar caracterizada o instituto fiscal da denúncia espontânea, por haver a empresa contribuinte recolhido o total da importância devida, com juros e correção monetária, antes de o Fisco exercer qualquer medida administrativa.

2. Contudo, essa exegese está em confronto com o entendimento reiteradamente empregado no âmbito da 1ª Seção desta Corte, segundo o qual, não se configura a denúncia espontânea, com a decorrente exclusão da multa de mora, quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o débito fiscal.

3. Nesse exato sentido, a propósito, o que fiz registrar no REsp n. 302.928-SP: “(...) apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinenti, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz.”

4. Por essas razões, dirijo da solução aplicada pelo Relator.

5. Embargos de divergência, da empresa contribuinte, a que se nega conhecimento.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, não

conhecer dos embargos, nos termos do voto do Sr. Min. José Delgado, que lavrará o acórdão.

A Sra. Ministra Eliana Calmon e os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Castro Meira e Denise Arruda votaram com o Sr. Ministro José Delgado. Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Francisco Falcão e Luiz Fux.

Brasília (DF), 14 de junho de 2006 (data do julgamento).

Ministro José Delgado, Relator p/ acórdão

DJ 21.8.2006

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins: O Exmo. Sr. Ministro Humberto Gomes de Barros, apreciando recurso especial manifestado pela Fazenda Nacional, exarou decisão nos seguintes termos:

(...)

A jurisprudência da 1ª Seção pacificou-se, a partir do julgamento, por unanimidade, do REsp n. 181.083 - Laurita Vaz, em 25.9.2002, nos seguintes termos:

Embargos de divergência. Tributário. Denúncia espontânea. Parcelamento. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade. Súmula n. 208 do TFR.

1. O benefício da denúncia espontânea da infração, previsto no art. 138 do Código Tributário Nacional, não é aplicável em caso de parcelamento do débito, porquanto a exclusão da responsabilidade do contribuinte pelo referido dispositivo legal tem como condição *sine qua non* o adimplemento integral da obrigação tributária.

2. Embargos acolhidos. (na mesma ordem de entender o REsp n. 306.981 - Humberto).

Nego seguimento ao recurso.

Alegando equívoco na fundamentação adotada e/ou contradição na conclusão do julgado, a empresa Leme Engenharia Ltda. opôs embargos de declaração. Na mesma oportunidade, a Fazenda interpôs agravo regimental.

Os aclaratórios restaram acolhidos pelo eminente Relator para declarar o provimento do recurso especial da Fazenda, e, por consequência, o agravo foi julgado prejudicado.

Irresignada, a empresa opôs agravo regimental afirmando que se tratava de débito quitado integralmente e não de forma parcelada.

A eg. 1ª Turma, embora reconhecendo tratar-se de débito pago integralmente antes de qualquer procedimento administrativo, negou provimento ao agravo, proclamando:

(...) Cabe ponderar, inicialmente, que a matéria se encontra prequestionada, porquanto o especial invoca violação do art. 138 do CTN, tendo o Tribunal de origem decidido acerca da configuração da denúncia espontânea no caso concreto, sob a ótica de que os pagamentos dos tributos foram efetuados antes de qualquer ação fiscalizatória do Fisco.

Entretanto, considerando que se cuidam, na espécie, de tributos sujeitos a lançamento por homologação, consoante se depreende dos documentos de fls. 28-44 (IRPJ, CSLL, PIS e Cofins), o entendimento majoritário da Primeira Seção deste Tribunal é no sentido de que nesses casos não se caracteriza a denúncia espontânea.

Isso porque se cuidam de tributos que têm data determinada para o pagamento, tendo em vista que cada um deles é regido por lei especial. Seriam os chamados tributos diretos. Nesse caso, o recolhimento não prescinde de qualquer procedimento do Fisco e, uma vez realizado fora do prazo previsto na lei de regência, sujeita o contribuinte ao pagamento da multa *moratória*, independentemente de se dar o pagamento de forma integral ou parcelada.

Ainda inconformada, a empresa opõe os presentes embargos de divergência, sustentando que, em se tratando de tributo lançado por homologação, o recolhimento do valor principal acrescido de juros e correção monetária fora do prazo legal, mas antes de qualquer procedimento administrativo, afasta a obrigação do pagamento da multa *moratória*, por isso que caracterizada a denúncia espontânea. Traz a confronto, a fim de demonstrar a dissonância interpretativa alegada, julgado da eg 2ª Turma, assim ementado:

Agravo regimental no recurso especial. Denúncia espontânea. Pagamento integral do débito. Exclusão da multa *moratória*. Possibilidade. Recurso especial da Fazenda Nacional não provido.

A decisão atacada merece reforma, visto que de fato não tratam os autos de parcelamento de débito tributário, mas do seu pagamento integral.

Na hipótese dos autos, verifica-se que a empresa contribuinte procedeu ao recolhimento do débito com acréscimo de juros de mora e antes de qualquer procedimento fiscal (fl. 153), de forma que se torna incabível a cobrança da multa moratória.

Com efeito, é pacífico o entendimento deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o contribuinte que, espontaneamente, denuncia o débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, fica exonerado de multa moratória.

Agravo regimental provido para negar provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional. (AgREsp n. 515.202-PR, Rel. Min. Franciulli Netto).

Não obstante o meu entendimento pessoal, no sentido da aplicabilidade da Súmula n. 599-STF, vencido na Corte Especial e na 1ª Seção, admiti, em princípio, os embargos, abrindo vista à parte contrária que ofereceu impugnação às fls. 330-341.

Dispensei o pronunciamento do MPF, nos termos regimentais.

E o relatório.

VOTO

Ementa: Tributário. Débito fiscal vencido. Multa moratória. Recolhimento do tributo acrescido dos consectários legais. CTN, art. 138. Precedentes.

- O recolhimento espontâneo e integral do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária, antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, afasta a exigibilidade da multa moratória, por isso que configurada a denúncia espontânea.

- O aplicação do artigo 138 do CTN, que prevê a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea, independe da espécie de lançamento do tributo.

- Embargos de divergência conhecidos e providos.

O Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins (Relator): Discute-se nos presentes embargos a caracterização, ou não, da denúncia espontânea na hipótese de recolhimento espontâneo e integral de tributo lançado por homologação, acrescido de juros e correção monetária, fora do prazo legal, mas antes de qualquer procedimento administrativo.

Vale transcrito o artigo 138, parágrafo único:

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.

Dizem, em contrário à Súmula n. 208 do extinto TFR (“A simples confissão da dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”), que, nos tributos por homologação, o não-pagamento das obrigações tributárias nos respectivos prazos legais, importa na exigibilidade da multa, mesmo se não constituído o crédito tributário.

A matéria tem conotações com a tormentosa questão do prazo prescricional para a repetição do indébito fiscal.

É que se vêm confundindo os conceitos fundamentais de direito tributário sobre constituição do crédito, fato gerador, obrigação tributária, lançamento.

O Código Tributário Nacional, no seu art. 3º, define:

Art. 3º. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

No art. 113 e parágrafos, define a obrigação tributária, e os transcreve:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

No art. 114, define o fato gerador:

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Na Seção IV - Responsabilidade por infrações - define, no art. 136, a responsabilidade pelas infrações da legislação tributária, fazendo-a independente da intenção do agente ou do responsável, excluindo-a pela denúncia espontânea da infração, definida no art. 138, § único, antes transcritos.

No Título III, regula o crédito tributário, que decorre da obrigação principal (art. 139), e somente se modifica, extingue ou tem sua exigibilidade excluída ou suspensa nos casos previstos em lei (art. 141).

A constituição do crédito tributário compete privativamente à autoridade administrativa pelo lançamento, atividade vinculada e obrigatória, nos termos do art. 142, § único, *in verbis*:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O lançamento se reporta à data do fato gerador da obrigação e é regido pela lei do tempo, salvo se a lei nova estabelecer condições mais favoráveis ao contribuinte (art. 144, e §§ 1º e 2º).

O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro (art. 147, §§ 1º e 2º), ou por homologação (art. 150, §§ 1º e 4º), e valem também transcritos:

Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

§ 1º A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.

§ 2º Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Temos, então que o tributo é toda prestação compulsória instituída por lei e cobrada mediante atividade administrativa “plenamente vinculada” e decorre da prática de atos realizados pelas pessoas definidas como contribuintes, no teatro da vida. Em resumo, a obrigação tributária resulta da prática do ato dito *gerador*. Mas a simples prática do *ato gerador* da obrigação tributária não autoriza, por si só, a cobrança do tributo, depende esta da atividade administrativa plenamente vinculada, ou seja, da constituição do crédito tributário pelo lançamento, ato administrativo efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa, ou pelo decurso do prazo de decadência estabelecido por lei para a constituição do crédito – 5 anos – denominado de homologação tácita.

Lembro que não foi outra a razão de estabelecer-se, na jurisprudência da Egrégia 1ª Seção, a tese de que o prazo de prescrição para a ação de repetição de indébito tributário só nasceria após a concretização do lançamento por homologação tácita.

Ora, se não constituído o crédito tributário, vale dizer, se não praticado o ato administrativo plenamente vinculado do lançamento ou decorrido o prazo legal para efetuar-lo, ocorrerá, sim, uma de três situações jurídicas: a primeira, do pagamento antecipado da obrigação tributária, que “extingue o crédito” (melhor seria dizer que suspende a exigibilidade da obrigação); a segunda, a do lançamento *ex-officio*, comumente denominada autuação; a terceira, a da denúncia espontânea da obrigação, configurada pela omissão administrativa na realidade de qualquer ato administrativo ou de fiscalização, relacionados com a infração da obrigação (art. 138, § único).

A denúncia espontânea é um benefício fiscal estabelecido em favor do contribuinte que quita a prestação compulsória antes de qualquer procedimento

administrativo. De notar-se que se não exige só o pagamento do tributo acrescido de juros de mora, mas também se admite o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o tributo dependa de apuração, o que justificaria a tese, defendida por alguns, de que se configuraria a denúncia espontânea mesmo na hipótese de concessão legal de parcelamento da obrigação tributária confessada (EREsp n. 178.917-SP, D.J. 1º.7.2002; EREsp n. 184.116-SC, D.J. 15.10.2001; Ag REsp n. 258.644-RS, D.J. 16.9.2002; EREsp n. 210.655-SP, D.J. 1º.7.2002; Ag REsp n. 351.607-SP, D.J. 12.5.2003, dentre outros). Penso, porém, que se impõe o pagamento do valor do tributo corrigido monetariamente, acrescido de juros de mora, pois somente o pagamento extingue o crédito tributário ou elide a obrigação fiscal, e o parágrafo único do art. 151 dispõe que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias, mas não afasta a discussão da incidência do instituto mesmo em havendo o parcelamento do débito.

A lei é clara e não distingue a origem ou a natureza da obrigação tributária. De outra parte, o crédito tributário só nasce com o lançamento expresso (ato administrativo vinculado) ou tácito (ficção legal estabelecida para contemplar a inércia do Estado). A obrigação tributária, por seu turno, surge com a realização do ato praticado pelas pessoas no teatro da vida, denominado *fato gerador*. A coação fiscal, a cobrança, porém, só se pode efetivar dentro nos proclamos legais, ou seja, após a “constituição de crédito tributário”. Antes, haverá, sim, a infração, a mora, no recolhimento *espontâneo* da obrigação quando se trata de tributo cujo crédito se concretiza mediante lançamento por homologação.

A não-realização do pagamento antecipado, em cumprimento da obrigação tributária decorrente da prática de ato/fato gerador, em tese subordina o *contribuinte* ao pagamento do tributo e seus acessórios, multa e juros de mora (com a correção da expressão monetária do tributo), mas não lhe pode ser exigido, coativamente, o pagamento, sem a obediência ao devido processo legal, vale dizer, sem a constituição, pelo lançamento, expresso ou tácito, do crédito tributário, condição *sine que non* para o exercício da *execução fiscal*.

Em benefício, porém, do próprio Estado, mercê de menos onerosa atividade administrativa, o legislador criou o lançamento por *homologação tácita* e permitiu ao contribuinte quitar a sua obrigação mediante denúncia espontânea, ou seja, em linguagem jurídica, *confessar* o seu débito e solvê-lo com a só *purgação da mora* mediante o pagamento do tributo, corrigida a sua expressão monetária, acrescido de *juros de mora*.

Esta, a meu ver, a dicção consentânea com as regras legais expressas nos artigos e parágrafos do Código Tributário Nacional, disciplinadores da denúncia espontânea, pedindo vênia aos que os interpretam de modo a negarem a exclusão da multa moratória aos contribuintes confessadamente inadimplentes.

Ante o exposto, conheço dos embargos e lhes dou provimento.

VOTO-VISTA (VENCEDOR)

O Sr. Ministro José Delgado: Examina-se embargos de divergência apresentados contra acórdão que entendeu inexistir denúncia espontânea tributária, conforme o art. 138 do CTN, quando ocorrer parcelamento do débito.

O eminente relator conheceu e deu provimento aos embargos, sob o entendimento de que “o recolhimento espontâneo e integral do tributo devido, acrescido de juros e correção monetária, antes de qualquer medida administrativa por parte do Fisco, afasta a exigibilidade da multa moratória, por isso que configura denúncia espontânea”.

Examino, em face do pedido de vista, a controvérsia.

A empresa, em sua petição inicial, alega que “em determinado período (planilha anexa) (...) recolheu certos tributos fora do prazo legal, mas antes de qualquer procedimento de natureza fiscal”.

Com base nesse fato, pretende o benefício da denúncia espontânea (art. 138 do CTN).

Em face do panorama processual acima descrito, ousou divergir.

Com razão a Fazenda Nacional quando, em suas contra-razões, afirma (fls. 336-341):

Ora, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não se caracteriza a denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário, a teor da exegese do art. 138 do CTN.

Com efeito, consoante bem aduziu o eminente Ministro *José Delgado*, no voto-condutor do REsp n. 302.928-SP, “apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinentemente, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz.”

Portanto, se o contribuinte declara o tributo sujeito a lançamento por homologação, mas não efetiva incontinentemente o seu pagamento, tem-se que não

restará configurada a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN, sendo devida a incidência da multa moratória.

Nesse sentido, foi o entendimento sufragado recentemente por esta Egrégia 1ª Seção no julgamento do EREsp n. 531.249-RS, relatado pelo eminente Ministro *Castro Meira*, assim ementado:

Tributário. Embargos de divergência. Denúncia espontânea. Tributo declarado. Impossibilidade. 1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido da inadmitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo. 2. Embargos de divergência rejeitados. (EREsp n. 531.249-RS, rel. Min. Castro Meira, 1ª Seção, DJU: 9.8.2004, p. 169).

No mesmo diapasão, também foi o recente entendimento adotado pela Egrégia 2ª Turma no julgamento do Ag n. 552.088-RS, rel. Min. *João Otávio de Noronha*, assim ementado:

Tributário. Agravo regimental. ICMS. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória. Lançamento por homologação. Recolhimento do montante devido com correção monetária e juros de mora.

1. É reiterada a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.

2. Entende este Tribunal ainda que se configura a denúncia espontânea e, por conseguinte, que se exclui a multa moratória, quando há a confissão do débito tributário efetivada antes de qualquer procedimento administrativo e o recolhimento, por parte do contribuinte, do montante devido monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

3. Agravo regimental não provido. (AGA n. 552.088-RS, rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJU: 3.5.2004, p. 131).

No voto-condutor do referido aresto da 2ª Turma, assentou com muita propriedade o eminente Ministro *João Otávio de Noronha*, *verbis*:

A tese posta no presente agravo regimental não encontra guarida na orientação jurisprudencial desta Corte.

Segundo consta no voto condutor do julgado, o tributo devido foi confessado pela própria apelante em GIA (Guia de informação e apuração), conforme a sistemática de arrecadação prevista em lei. Ou seja, pelo

delineamento fático posto no acórdão recorrido, a contribuinte, ora recorrente, mesmo reconhecendo a obrigação para com o Fisco, não a adimpliu no seu vencimento.

É reiterada a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário. Consoante restou muito bem esclarecido no voto condutor do Recurso Especial n. 450.128, relatado pelo Ministro José Delgado, “a denúncia espontânea não beneficia o contribuinte que, após lançamento de qualquer espécie, já constituído, não efetua o pagamento do imposto devido no vencimento fixado pela lei. Tal benefício só se caracteriza quando o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a existência de fato gerador que ocorreu, porém, sem terem sido apurados os seus elementos quantitativos (base de cálculo, alíquota e total do tributo devido) por qualquer tipo de lançamento, ou seja, o beneplácito há de favorecer a quem leva ao Fisco ciência de situação que, caso permanecesse desconhecida, provocaria o não pagamento do tributo devido”.

Com efeito, tal entendimento tem plena aplicação na espécie, visto que o ICMS constitui-se tributo sujeito a lançamento por homologação, também denominado autolancamento (art. 150 do CTN). Sob esse aspecto, portanto, não aproveita a recorrente o benefício da denúncia espontânea para o fim da exclusão da multa moratória.

Entende este Tribunal ainda que se configura a denúncia espontânea e, por conseguinte, que se exclui a multa moratória, quando há a confissão do débito tributário efetivada antes de qualquer procedimento administrativo e o recolhimento, por parte do contribuinte, do montante devido monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

Por esse prisma, igualmente, não faz jus a recorrente ao afastamento da multa moratória. Não obstante haver confessado a dívida tributária, não recolheu, a teor do delineamento fático posto no acórdão recorrido, o montante devido acrescido dos juros de mora. Tanto é que impugna, nas razões do recurso de apelação, a taxa utilizada para o cálculo dos referidos juros.

No mesmo sentido, cite-se, ainda, os seguintes precedentes da Egrégia 1ª Turma, *verbis*:

Tributário. Denúncia espontânea (CTN, art. 138). Ausência de prequestionamento. Súmula n. 282-STF. Não-caracterização, nos casos em que o contribuinte efetua fora do prazo o pagamento de tributo por ele mesmo declarado.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, da matéria aventada no recurso especial, atrai a incidência das Súmulas n. 282-STF.

2. A 1ª Turma desta Corte vem entendendo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüentemente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados e não pagos pelo contribuinte.

3. Recurso especial a que se dá provimento (CPC, art. 557, § 1º-A). (REsp n. 640.734-RS, rel. Min. Teori Albino Zavaski, 1ª Turma, DJU: 6.9.2004, p. 178).

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AGREsp n. 463.050-RS, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, DJU: 5.5.2003, p. 230).

Processual Civil. Tributário. Agravo regimental. Recurso especial. Denúncia espontânea. CTN, art. 138. Pagamento integral do débito. Fora do prazo. Impossibilidade de exclusão da multa moratória.

1. “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.” (REsp n. 624.772-DF).

2. “A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. E regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

3. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.

4. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento.” (EDAG n. 568.515-MG).

5. Agravo regimental provido para afastar a aplicação do art. 138, do CTN. (EDREsp n. 576.941-RS, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, DJU: 30.8.2004, p. 214).

Tributário. Recurso especial. ICMS. Débito declarado e não pago. Desnecessidade de procedimento administrativo. Lançamento por homologação. Não configuração da denúncia espontânea. Imposição de multa devida. Precedentes.

1. O art. 138, do CTN, ao estabelecer a denúncia espontânea, condicionou sua incidência a tributos cujo fato gerador não fosse de conhecimento do Fisco e precedido do seu pagamento, inclusive com os juros, para ver excluída a multa. Assim, há vedação legal para o entendimento adotado no sentido de sua extensão a casos onde o tributo é declarado e não houve o pagamento.

2. A hipótese de tributo previamente declarado pelo próprio contribuinte e não honrado na data legal, não se subsume ao dispositivo em comento, posto que não se cogita da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

3. No caso do ICMS, tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolancamento, que ocorre na forma do artigo 150, do CTN, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal.

4. Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinenter, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz. Impõe-se, portanto, a aplicação da multa.

5. Precedentes das 1ª e 2ª Turmas desta Corte Superior.

6. Recurso improvido. (REsp n. 302.928-SP, rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, DJU: 10.9.2001, p. 279).

Não restam dúvidas de que o acórdão embargado deu exegese adequada ao instituto da denúncia espontânea previsto no art. 138 do CTN, estando em conformidade com a jurisprudência firmada nesta Egrégia ia Seção no EREsp n. 531.249-RS.

Sem nenhum fundamento a acrescentar, por ser esse o meu entendimento, com o meu pedido de vênia, não conheço dos embargos por a tese do acórdão recorrido encontrar-se solidificada na jurisprudência da Seção.

É como voto.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL N. 511.340-MG
(2004/0139262-2)**

Relator: Ministro Luiz Fux

Embargante: Fazenda Nacional

Procurador: Paula Morais Brito de Santana e outros

Embargado: Prominex Mineração Ltda.

Advogado: Denize de Castro Perdigão e outros

EMENTA

Processual Civil. Embargos de divergência em recurso especial. Tributário. Denúncia espontânea. CTN, art. 138. Impossibilidade de exclusão da multa moratória. Súmula n. 168-STJ.

1. É cediço neste Eg. STJ que: “Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.” (Súmula n. 168-STJ).

2. Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de “*não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente.*” (AgRg no EREsp n. 636.064-SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ 5.9.2005).

3. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o Fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma

inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

7. À luz da lei, da doutrina e da jurisprudência, é cediço na Corte que:

I) “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.” (REsp n. 624.772-DF);

II) “A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.” (EDAG n. 568.515-MG);

III) A denúncia espontânea não se configura com a notícia da infração seguida do parcelamento, porquanto a lei exige o pagamento integral, orientação que veio a ser consagrada no novel art. 155-A do CTN;

IV) Por força de lei, “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (Art. 138, § único, do CTN).

8. Estabelecidas as referidas premissas, forçoso concluir que:

a) Tratando-se de autolançamento, o Fisco dispõe de um quinquênio para constituir o crédito tributário pela homologação tácita, por isso que, *superado esse prazo*, considerando o rito do lançamento procedimento administrativo, a notícia da infração, acompanhada do depósito integral do tributo, com juros moratórios e correção monetária, configura a denúncia espontânea, exoneradora da multa moratória;

b) *A fortiori*, pagamento em atraso, bem como cumprimento da obrigação acessória a destempo, antes do decurso do quinquênio constitutivo do crédito tributário, não constitui denúncia espontânea;

c) Tratando-se de lançamento de ofício, o pagamento após o prazo prescricional da exigibilidade do crédito, sem qualquer demanda proposta pelo erário, implica denúncia espontânea, tanto mais que o procedimento judicial faz as vezes do rito administrativo fiscal;

d) Tratando-se de lançamento por arbitramento, somente se configura denúncia espontânea após o escoar do prazo de prescrição da ação, contado da data da ultimação da apuração a que se refere o art. 138 do CTN, exonerando-se o contribuinte da multa correspectiva.

9. Essa exegese, mercê de conciliar a jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do art. 112 do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (Art. 112, CTN). Nesse sentido: *RE n. 110.399-SP*, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 27.2.1987, *RE n. 90.143-RJ*, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ 16.3.1979, *REsp n. 218.532-SP*, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 13.12.1999.

10. Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: “O art. 138 do C.T.N.

é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).” (Leandro Paulsen, Direito Tributário, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba *in* Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário n. 66, Ed. Malheiros, p. 29).

11. Embargos de Divergência acolhidos.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, conhecer dos embargos e dar-lhes provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros João Otávio de Noronha, Teori Albino Zavascki, Castro Meira, Denise Arruda, Francisco Peçanha Martins, José Delgado e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 8 de fevereiro de 2006 (data do julgamento).

Ministro Luiz Fux, Relator

DJ 20.2.2006

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de embargos de divergência opostos pela Fazenda Nacional contra acórdão proferido pela Segunda Turma do STJ, da relatoria da eminente Ministra Eliana Calmon, assim ementado:

Tributário. Tributo lançado por homologação. Débito em atraso. Recolhimento do principal com correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória indevida.

1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.

2. Prevalência da jurisprudência majoritária da Corte, apesar de recentes decisões da Primeira Turma em sentido contrário.

3. Recurso especial provido.

Opostos embargos de declaração, assim se manifestou a Segunda Turma:

Processo Civil. Embargos de declaração. Omissão que se corrige. Compensação de multa moratória com débitos tributários. Impossibilidade.

1. Impossibilidade da compensação dos valores recolhidos a título de multa moratória, de natureza administrativa, com aqueles referentes a contribuições de natureza tributária - Art. 66 da Lei n. 8.383/1991, devendo ser feita a restituição do indébito.

2. Em se tratando de ação declaratória cumulada com pedido de compensação, julgado procedente em parte, fica prejudicada a análise da incidência da correção monetária.

3. Embargos de declaração acolhidos, sem efeitos modificativos.

O embargante alega que o acórdão impugnado encontra-se dissonante do entendimento adotado pela Primeira Turma do STJ no seguinte aresto:

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AgRg no REsp n. 463.050-RS, Rel. Min. Francisco Falcão).

Das razões da embargante destaca-se o seguinte trecho:

(...) esse entendimento diverge da decisão exarada pela eg. Primeira Turma desse col. Tribunal no AGREsp n. 463.050-RS, rel. Min. Francisco Falcão, por unanimidade, no sentido de “em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso seu débito perante a Administração Pública”. Nesta hipótese, não há ensejo à aplicação da regra ínsita no artigo 138 do Código Tributário Nacional, que exige o contribuinte do pagamento de *multa moratória*, mesmo mediante o pagamento integral da obrigação tributária.

Admitidos os embargos pela decisão de fls. 190-191, transcorreu *in albis* o prazo para impugnação (fl. 192, verso).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Luiz Fux (Relator): Preliminarmente, verifica-se que a divergência jurisprudencial restou devidamente demonstrada.

Isto porque o acórdão embargado, da Segunda Turma, entendeu nos casos de tributos sujeitos à lançamento por homologação, é cabível a denúncia espontânea, quando o contribuinte efetua o pagamento do débito com correção monetária e juros de mora, mesmo que em atraso. É o que se infere do seguinte excerto do voto-condutor:

(...)

A hipótese dos autos é diferente, porque não houve parcelamento. *A empresa autora, antes de qualquer procedimento administrativo, efetuou o pagamento do débito, acrescido de correção monetária e juros de mora, mas deixou de recolher a multa moratória por entender que se trata de denúncia espontânea.*

Deve pagar ou não a multa moratória?

A jurisprudência desta Corte vinha se posicionando no mesmo sentido do entendimento da recorrente, como se depreende dos seguintes arestos:

I. Tributário. Compensação. PIS. Cofins. Impossibilidade.

A Primeira Seção do STJ assentou o entendimento de que os valores recolhidos indevidamente a título de PIS são compensáveis apenas com débitos vencidos ou vincendos do próprio PIS. Não podendo ser compensados com outros devidos e correspondentes à Cofins e ao Finsocial, porque constituem espécies de contribuições distintas.

II. Denúncia espontânea. Débito declarado antes do procedimento fiscal.

- Considera-se “denúncia espontânea”, para os efeitos do art. 138 do CTN, a confissão de dívida, efetivada antes de “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização”. Contribuinte que denuncia espontaneamente, débito tributário em atraso e recolhe o montante devido, com juros de mora, fica exonerado de multa moratória (CTN art. 138).

(REsp n. 241.114-RN, rel. Min. Gomes de Barros, 1ª Turma, unânime, DJ 4.6.2001).

Tributário e Processual Civil. Art. 138 do CTN. Inexistência de procedimento administrativo prévio. Denúncia espontânea verificada.

A jurisprudência desta Colenda Corte está assentada no sentido de que inexistente procedimento administrativo prévio, visando a exigir o pagamento do tributo em atraso, resta configurada a denúncia espontânea, quando o contribuinte de per si o recolhe, sendo indevida a cobrança da multa moratória que, no sistema tributário vigente, tem o caráter de punição.

Agravo regimental improvido.

(AgRg/REsp n. 245.165-RS, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, unânime, DJ 11.6.2001).

Recurso especial. Admissibilidade. Matéria constitucional. Denúncia espontânea. Exclusão de multa moratória.

Não se pode reexaminar, em sede de recurso especial, a alegação de ofensa ao artigo 9º, inciso I, do CTN, pois este dispositivo legal tem conteúdo constitucional.

Sem antecedente procedimento administrativo, descabe a imposição de multa, aplicando-se o benefício da denúncia espontânea.

Recurso provido.

(REsp n. 228.751-RS, rel. Min. Garcia Vieira, 1ª Turma, unânime, DJ 2.5.2000).

Tributário. Agravo regimental contra decisão que negou provimento a agravo de instrumento. Denúncia espontânea. Pagamento parcelado. Exclusão da multa moratória. Art. 138, do CTN.

1 - Para os efeitos do art. 138, do CTN, configura-se denúncia espontânea a confissão de dívida, pelo contribuinte, efetivada antes de "qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização".

2 - Procedendo o contribuinte à denúncia espontânea de débito tributário em atraso, com o devido recolhimento do tributo, é afastada a imposição da multa moratória.

3 - Agravo regimental improvido.

(AGA n. 246.952-RS, rel. Min. José Delgado, 1ª Turma, unânime, DJ 29.11.1999).

Tributário. Execução fiscal. ICMS. Denúncia espontânea. Inclusão dos juros e correção monetária quando do pagamento. Multa. Inaplicabilidade. CTN, art. 138. Precedentes.

- Recolhido o imposto devido, com juros e correção monetária, antes de qualquer procedimento administrativo por parte do Fisco, e configurada a denúncia espontânea, exclui-se a multa, aplicando-se o benefício do art. 138, CTN.

- Violação de lei federal e divergência jurisprudencial configuradas.

- Recurso conhecido e provido.

(REsp n. 140.247-SP, rel. Min. Francisco Peçanha Martins, 2ª Turma, unânime, DJ 16.11.1999).

Tributário. Denúncia espontânea. Exclusão da multa nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Nada importa que o contribuinte tenha cumprido a obrigação acessória de declarar mensalmente o tributo devido, nem que esta circunstância dispense o Fisco de formalizar o lançamento tributário; nos tributos sujeitos a autolancamento, o pagamento pode ser feito sem a multa enquanto o débito não for inscrito em dívida ativa. Recurso especial conhecido e provido.

(REsp n. 169.738-PR, rel. Min. Ari Pargendler, 2ª Turma, unânime, DJ 16.11.1998).

Denúncia espontânea. Multa. Imposição. Procedimento administrativo. Sem antecedente procedimento administrativo descabe a imposição de multa, mesmo pago o imposto após denúncia espontânea.

Recurso provido.

(REsp n. 97.101-SP, rel. Min. Garcia Vieira, 1ª Turma, unânime, DJ 23.3.1998).

Contudo, há algumas decisões da Primeira Turma que caminham no sentido de descaracterizar a denúncia espontânea nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando houver pagamento em atraso. Os arestos exigem o pagamento da multa pelo só atraso:

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes.

(AGREsp n. 463.050-RS, rel. Min. Francisco Falcão, 1ª Turma, unânime, DJ 5.5.2003).

Processual Civil. Agravo regimental tributário. Contribuição previdenciária. Atraso do pagamento. Multa moratória. Cabimento. Denúncia espontânea não configurada. Reexame de provas. Súmula n. 7-STJ.

1. Fundando-se o acórdão recorrido no descumprimento do ônus da prova, especificando a omissão do recorrente, para se aferir a procedência das alegações, mister proceder à interpretação de matéria de prova. Óbice da Súmula n. 7-STJ.

2. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

3. Agravo Regimental desprovido.

(AGA n. 456.434-BA, rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, unânime, DJ 24.3.2003).

Tributário. Auto lançamento. Tributo serodiamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - art. 138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.

(REsp n. 180.918-SP, rel. Min. Humberto Gomes de Barros, 1ª Turma, unânime, DJ 14.2.2000).

Posiciono-me no sentido da jurisprudência dominante, apesar dos recentes julgados da Primeira Turma em sentido contrário. Dai a necessidade de uniformização da jurisprudência por esta Seção.

Com estas considerações, dou provimento ao recurso, para afastar a incidência da multa moratória.

Por sua vez a Primeira Turma entende incabível referido benefício, consoante assentado no acórdão paradigma (AGRG no REsp n. 463.050-RS, Rel. Min. Francisco Falcão), *verbis*: “Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública.”

Consectariamente, caracterizada a divergência jurisprudencial foram os embargos admitidos (fls. 1.980-191), tendo transcorrido *in albis* o prazo para impugnação (fl. 192, verso), motivo pelo qual passa-se à análise do mérito recursal.

Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de “não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a

lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente.” (AgRg no EREsp n. 636.064-SC, Rel. Min. *Castro Meira*, DJ 5.9.2005).

Outrossim, ressalvo meu ponto de vista no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o Fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte o mesmo para a entidade fazendária, sem que a mesma tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

À luz da lei, da doutrina e da jurisprudência, é cediço na Corte que:

1) “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.” (REsp n. 624.772-DF);

“A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais.

A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento." (EDAG n. 568.515-MG);

II) A denúncia espontânea não se configura com a notícia da infração seguida do parcelamento, porquanto a lei exige o pagamento integral, orientação que veio a ser consagrada no novel art. 155-A do CTN;

III) Por força de lei, "não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração." (Art. 138, § único, do CTN).

Estabelecidas as referidas premissas, forçoso concluir que:

I) Tratando-se de autolancamento, o Fisco dispõe de um quinquênio para constituir o crédito tributário pela homologação tácita, por isso que, *superado esse prazo*, considerando o rito do lançamento procedimento administrativo, a notícia da infração, acompanhada do depósito integral do tributo, com juros moratórios e correção monetária, configura a denúncia espontânea, exoneradora da multa moratória;

II) *A fortiori*, pagamento em atraso, bem como cumprimento da obrigação acessória a destempo, antes do decurso do quinquênio constitutivo do crédito tributário, não constitui denúncia espontânea;

III) Tratando-se de lançamento de ofício, o pagamento após o prazo prescricional da exigibilidade do crédito, sem qualquer demanda proposta pelo erário, implica denúncia espontânea, tanto mais que o procedimento judicial faz as vezes do rito administrativo fiscal;

IV) Tratando-se de lançamento por arbitramento, somente se configura denúncia espontânea após o escoar do prazo de prescrição da ação, contado da data da ulatimação da apuração a que se refere o art. 138 do CTN, exonerando-se o contribuinte da multa correspectiva.

Essa exegese, mercê de conciliar a jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do art. 112 do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que "A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade;

IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (Art. 112, CTN). Nesse sentido: *RE n. 110.399-SP*, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 27.2.1987, *RE n. 90.143-RJ*, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ 16.3.1979, *REsp n. 218.532-SP*, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 13.12.1999.

Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba *verbis*:

O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias). (Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba *in* Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de *Direito Tributário* n. 66, Ed. Malheiros, p. 29).

Ex positis, ressaltando meu ponto de vista, *acolho* os presentes embargos de divergência.

É como voto.

**EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL N. 531.249-RS
(2004/0028886-1)**

Relator: Ministro Castro Meira
Embargante: Bohrer Máquinas Ltda.
Advogado: Daniel Earl Nelson e outros
Embargado: Fazenda Nacional
Procurador: Danilo Theml Caram e outros

EMENTA

Tributário. Embargos de divergência. Denúncia espontânea. Tributo declarado. Impossibilidade.

1. A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido da inadmitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.

2. Embargos de divergência rejeitados.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça: “A Seção, por unanimidade, rejeitou os embargos, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator”. Os Srs. Ministros Denise Arruda, Francisco Peçanha Martins, José Delgado, Luiz Fux, João Otávio de Noronha e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Eliana Calmon e Francisco Falcão.

Brasília (DF), 23 de junho de 2004 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira, Relator

DJ 9.8.2004

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Castro Meira: Cuida-se de embargos de divergência que desafiam acórdão da Primeira Turma, Relator o Ministro José Delgado, assim ementado:

Tributário. Denúncia espontânea. Parcelamento do débito. Multa moratória. Aplicabilidade. Entendimento da 1ª Seção.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

3. Nos casos em que há parcelamento do débito tributário, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do mencionado *Codex* (REsp n. 284.189-SP, Rel. Min. Franciulli Netto, julgado em 17.6.2002, 1ª Seção).

4. Recurso especial provido (fl. 164).

Interpostos embargos de declaração, foram os mesmos acolhidos sem efeito modificativo, o que resultou na seguinte ementa:

Processual Civil. Tributário. Embargos de declaração. Denúncia espontânea. Ocorrência de omissão.

1. Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento.

2. Inexistência de parcelamento, na hipótese, que se reconhece.

3. Acórdão mantido pelo primeiro fundamento.

4. Embargos acolhidos, porém, sem efeitos modificativos (fl. 175).

Este último acórdão firmou orientação no sentido de que não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento. Descaracterizado, assim, o benefício da denúncia espontânea, entendeu plenamente aplicável à dívida fiscal a multa moratória.

Para comprovar a divergência, o embargante trouxe à colação arestos da Segunda Turma, especificamente, os Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 169.877-SP, Rel. o Ministro Ari Pargendler, o Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 492.678-PR, Rel. Ministro Franciulli Netto, e os Embargos de Divergência no Recurso Especial n. 275.333-SC, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, segundo os quais é pacífico o entendimento deste Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o contribuinte, que espontaneamente denuncia o débito tributário em atraso e recolhe o montante devido com juros de mora e antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, fica exonerado da multa moratória, devendo ser reconhecida, na hipótese, a denúncia espontânea.

A Fazenda Nacional consigna a existência de acórdãos que não admitem o benefício da denúncia espontânea no pagamento de tributos já declarados.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Castro Meira (Relator): A questão gira em torno da possibilidade da ocorrência de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação, pagos após o vencimento.

Na Primeira Seção tem predominado o entendimento de ser incabível a aplicação desse instituto nos casos como o dos autos em que o tributo já foi declarado, podendo a administração inscrever o débito em dívida ativa sem a prática de qualquer procedimento fiscal, o que demonstra a mora do sujeito passivo.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

“Tributário. Auto lançamento. Tributo serodidamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - art.138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso”. (REsp n. 180.918 - Humberto) (REsp n. 402.706-SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 15.12.2003);

Tributário e Processual Civil. Agravo regimental. ICMS. Desnecessidade de procedimento da administração. Lançamento por homologação. Não configuração da denúncia espontânea. Imposição de multa devida. Precedentes.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que conheceu do agravo de instrumento para dar provimento ao recurso especial ofertado pela parte agravada, determinando que se afaste a imposição da multa moratória em caso de denúncia espontânea.

2. O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolançamento, que ocorre na forma do art. 150, do CTN. Dessa forma, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal.

3. Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinenter, o seu pagamento ou deposita o valor referente

ou arbitrado pelo juiz, o que incorreu no caso dos autos, impondo-se, assim, a aplicação da multa.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Agravo regimental provido, para negar provimento ao agravo de instrumento (AGA n. 446.437-SP, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.9.2002).

Colaciono ainda, por pertinente, o sumário da decisão do Min. Franciulli Netto proferida na solução do REsp n. 527.588-RS, DJU de 5.8.2003:

Tributário. Recurso especial. Tributo sujeito à lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Pretendida exclusão da multa moratória. Denúncia espontânea. Não configuração. Recurso provido.

Menciono que o Min. Peçanha Martins, no julgamento do Ag n. 415.692-SP, DJU de 5.8.2003, proferiu também decisão nesse sentido.

Ante o exposto, *rejeito os embargos de divergência.*

É como voto.

RECURSO ESPECIAL N. 247.562-SP (2000/0010613-5)

Relator: Ministro Garcia Vieira

Recorrente: Fundesp Comércio e Indústria Ltda.

Advogado: José Fernando Teixeira Alves Ferraz

Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo

Procurador: João Carlos Pietropaolo

EMENTA

Tributário. Crédito. Constituição. Lançamento. Notificação. Declaração. Exigibilidade. Multa. Correção monetária.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar

a homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo.

É devida a correção monetária sobre as multas que são aplicadas sobre o montante devido.

Recurso improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Exmos Srs. Ministros da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso, nos termos do voto do Exmo. Sr. Ministro Relator.

Votaram com o Relator os Exmos Srs. Ministros Humberto Gomes de Barros, Milton Luiz Pereira, José Delgado e Francisco Falcão.

Brasília (DF), 2 de maio de 2000 (data do julgamento).

Ministro José Delgado, Presidente

Ministro Garcia Vieira, Relator

DJ 29.5.2000

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Garcia Vieira: *Fundesp Comércio e Indústria Ltda.*, interpõe recurso especial, com fundamento na Constituição Federal, art. 105, III, letras **a** e **b**, insurgindo-se contra o v. acórdão proferido pelo Egrégio Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo que entendeu pela dispensa do procedimento administrativo, bem como da homologação formal e da notificação do contribuinte, quando se tratar de débito declarado e não pago.

Alega a recorrente que, no caso vertente, inexistiu qualquer ato da autoridade administrativa que pudesse ser classificado como lançamento, não estando, portanto, constituído o crédito tributário.

Sustenta, ainda, a falta de liquidez do título, diante da impossibilidade de aproveitamento de créditos decorrentes da energia elétrica, embalagens, telefonia, dentre outros e pelo aproveitamento não integral de créditos relativos a operações interestaduais.

Requer provimento para reformar o v. acórdão.

Contra-razões (fls. 334-339).

Despacho de admissibilidade (fls. 341-342).

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Garcia Vieira (Relator): - Sr. Presidente, - Aponta a recorrente, como violados, os artigos 142, 145, 147 e 150 do CTN, versando sobre questões devidamente prequestionadas.

Conheço do recurso pela letra **a**.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo (Recurso Especial n. 193.351-SP, DJ. de 3.5.1999, do qual fui relator), mas em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar a homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo. Neste sentido o Recurso Especial n. 62.446-0-SP, DJ. de 4.9.1995, relator Ministro Pádua Ribeiro. Esta Egrégia Turma, no Recurso Especial n. 61.631-0-SP, DJ de 16.3.1996, relator Ministro Milton Luiz Pereira, entendeu que:

As declarações do próprio contribuinte, despidendo outras atividades da fiscalização, autorizam o lançamento, seguindo-se a inscrição na dívida ativa e, se não for paga a tempo e modo, a conseqüente cobrança executiva.

Assim também decidimos nos Recursos Especiais n. 45.494-8-PR, DJ. de 11.995 e n. 71.397-SP, DJ de 10.6.1996, em ambos, relator o Ministro Milton Luiz Pereira.

próprias declarações do recorrente que poderiam ter sido retificadas por ele (art. 147, § 1º do CTN) e, em momento algum, foi negado ao embargante o direito de lançar os seus créditos. Evidentemente o recorrente não pode argüir falta de liquidez e certeza em débitos decorrentes de lançamento de créditos feitos por ele próprio.

Também, já é pacífico no STJ o entendimento de que é devida a correção monetária sobre as multas que são aplicadas sobre o montante devido, porque a

aplicação de atualização monetária não aumenta a dívida, apenas resgata o seu valor.

Nego provimento ao recurso.

RECURSO ESPECIAL N. 554.221-SC (2003/0116250-0)

Relator: Ministro João Otávio de Noronha
Recorrente: Supermercado Agrícola Ltda.
Advogado: Juarez Bittencourt Junior e outros
Recorrido: Fazenda Nacional
Procurador: Dolizete Fátima Michelin

EMENTA

Processo Civil. Tributário. Refis. Pedido de desistência. Extinção do processo. Julgamento do mérito. Art. 269, V, do CPC. Pedido expresso. Tributo. Lançamento por homologação. Recolhimento com atraso. Denúncia espontânea. Não-cabimento. Multa moratória. Juros de mora. Incidência. Juros de mora. Taxa Selic. Aplicabilidade. Precedentes.

1. A extinção do feito na forma do artigo 269, V, do CPC pressupõe que o autor renuncie de forma expressa ao direito sobre o qual se funda a ação.

2. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória. Precedentes.

3. A partir de 1º.1.1996, os juros de mora passaram a ser devidos com base na Taxa Selic, consoante dispõe o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/1995, não mais tendo aplicação o art. 161 c.c. o art. 167, parágrafo único, do CTN.

4. O exame de matéria constitucional refoge aos limites da competência outorgada ao STJ na estreita via do recurso especial.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator, conhecer parcialmente do recurso e, nessa parte, negar-lhe provimento. Os Srs. Ministros Castro Meira, Humberto Martins, Herman Benjamin e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator

Presidiu o julgamento o Sr. Ministro João Otávio de Noronha.

Brasília (DF), 3 de outubro de 2006 (data do julgamento).

Ministro João Otávio de Noronha, Relator

DJ 6.11.2006

RELATÓRIO

O Sr. Ministro João Otávio de Noronha: Trata-se de recurso especial interposto por *Supermercado Agrícola Ltda.*, com fundamento no art. 105, inciso III, alíneas **a** e **c**, da Constituição Federal, contra acórdão proferido pelo TRF da 4ª Região, o qual restou assim lavrado:

Tributário. Execução fiscal. Embargos. Denúncia espontânea não configurada. Taxa Selic. Cabimento.

Se o contribuinte deixou de cumprir o parcelamento, é correto o procedimento da autoridade fiscal no recálculo do débito remanescente, acrescentando multa, correção monetária e juros.

O índice de juros de 12% ao ano é norma constitucional dependente de regulamentação, sendo inviável a observância do limite estabelecido no art. 192, § 3º da CF/1988 sem que haja a devida regulamentação legislativa.

A Taxa Selic é computável a título de juros e correção monetária no tocante aos débitos fiscais, nos termos do art. 13 da Lei n. 9.065/1995, não havendo que

se cogitar de sua inconstitucionalidade. Porém, é indevida sua cumulação com qualquer outro índice de correção monetária.

Apelação desprovida (fl. 87).

Inicialmente, sustenta o recorrente que o aresto recorrido, ao negar a homologação do pedido de desistência dos embargos sem julgamento do mérito, divergiu da interpretação de outros Tribunais. Alega que, na apelação contra a sentença que julgou improcedente os embargos, pleiteou a desistência desses, renunciado mesmo que implicitamente ao direito em que se funda a ação, aduzindo, ainda, que a renúncia é condição *sine qua non* para a adesão ao Refis.

No mérito, alega infringência do art. 138 do Código Tributário Nacional e aponta divergência pretoriana, defendendo, em síntese, que os débitos foram espontaneamente denunciados por meio da entrega regular da declaração de contribuições e tributos federais e declaração de rendimentos. Outrossim, sustenta a existência de divergência jurisprudencial e infringência aos arts. 192, § 3º, da Constituição Federal e 161, § 1º, do Código Tributário Nacional, defendendo a limitação dos juros em no máximo 12% (doze por cento) ao ano e a ilegalidade da incidência da Taxa Selic.

Contra-razões apresentadas pela recorrida às fls. 111-112.

Admitido o recurso, subiram os autos ao Superior Tribunal de Justiça.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro João Otávio de Noronha (Relator): A irresignação não merece acolhimento.

Inicialmente, ressalta-se que a jurisprudência desta Corte Superior de Justiça firmou-se no sentido de que, para o feito ser extinto na forma do artigo 269, V, do CPC, deve o autor renunciar de forma expressa ao direito sobre o qual se funda a ação. Destarte, compulsando os autos às fls. 59-60, verifica-se que o ora recorrente requereu a desistência da ação sem renunciar expressamente ao direito em que se funda a ação.

A propósito, merecem destaque os seguintes julgados:

Processual Civil e Tributário. Refis. Pedido de desistência da ação anterior à prolação de sentença. Extinção do feito sem julgamento do mérito.

1. É possível que o autor, antes da prolação da sentença, formule pedido de desistência da ação. Nesse caso, o feito deve ser extinto sem julgamento do mérito, nos termos do art. 267, VIII, do CPC c.c. 26 do CPC.

2. Embora para a adesão ao Refis a lei imponha a renúncia sobre o direito em que se funda a ação, descabe ao Judiciário, nessas circunstâncias, decretá-la de ofício, sem que ela tenha sido requerida pelo autor, visto que as condições de adesão ao parcelamento não estão *sub judice*.

3. Recurso especial improvido (REsp n. 662.561-PR, relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ de 19.9.2005).

Tributário. Execução fiscal. Adesão ao Refis. Renúncia ao direito sobre o qual se funda a ação. Manifestação expressa. Inaplicação do art. 2º, § 6º, da Lei n. 9.964/2000. Incidência do art. 267, VIII, do CPC. Extinção do feito, sem julgamento do mérito. Precedentes.

1. Ainda que seja a renúncia ao direito em que se funda a ação condição para a adesão ao Refis, conforme dispõe o art. 2º, § 6º, da Lei n. 9.964/2000, pode a mesma ser formalizada mediante termo administrativo.

2. A renúncia, por implicar se pôr fim ao litígio, de forma definitiva, é matéria que exige poderes explícitos e, no processo, deve ser feita de forma escrita. Não existindo manifestação expressa da embargante neste sentido, há de ser extinto o feito, sem julgamento do mérito, com suporte no art. 267, VIII, do CPC.

3. Precedentes da 1ª Turma desta Corte Superior.

4. Recurso provido (REsp n. 576.357-RS, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ de 2.2.2004).

Tributário. Adesão ao Refis. Arts. 2º, § 6º e 3º, I, da Lei n. 9.964/2000. Inexistência de renúncia expressa ao direito sobre o qual se funda a ação. Desistência. Extinção do processo sem o julgamento do mérito. Art. 267, VIII, do CPC.

1. Não há nos autos renúncia expressa ao direito sobre o qual se funda a ação, mas apenas desistência dos embargos à execução. Assim, o feito deve ser extinto sem o julgamento de mérito, consoante dispõe o art. 267, VIII, do CPC.

2. “Se essa circunstância permitia ou não a adesão ao Refis, é matéria que refoge ao âmbito desta demanda” (REsp n. 625.383-RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 16.8.2004).

3. Recurso especial improvido (REsp n. 587.774-RS, relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ de 19.9.2005).

No tocante ao mérito, melhor sorte não assiste ao recorrente, pois é firme o entendimento desta Corte de que, em se tratando de tributos sujeitos

a lançamento por homologação em que o contribuinte declara e recolhe com atraso seu débito tributário, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória. Consoante restou esclarecido no voto condutor do Recurso Especial n. 450.128, relatado pelo Ministro José Delgado, “a denúncia espontânea não beneficia o contribuinte que, após lançamento de qualquer espécie, já constituído, não efetua o pagamento do imposto devido no vencimento fixado pela lei. Tal benefício só se caracteriza quando o contribuinte leva ao conhecimento do Fisco a existência de fato gerador que ocorreu, porém, sem terem sido apurados os seus elementos quantitativos (base de cálculo, alíquota e total do tributo devido) por qualquer tipo de lançamento, ou seja, o beneplácito há de favorecer a quem leva ao Fisco ciência de situação que, caso permanecesse desconhecida, provocaria o não pagamento do tributo devido”.

Sob esse aspecto, portanto, não aproveita o contribuinte o benefício da denúncia espontânea para o fim da exclusão da multa moratória.

A propósito, transcrevo alguns precedentes desta Corte que bem refletem o posicionamento ora adotado:

“Tributário. Auto lançamento. Tributo serodiamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - art. 138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso.” (REsp n. 180.918 - Humberto). (REsp n. 402.706, Primeira Turma, relator Ministro Humberto Gomes de Barros, DJ de 15.12.2003).

Tributário. Processual Civil. Agravo regimental. Inexistência de fundamento constitucional autônomo no acórdão do TRF que justifique a exigência de interposição de recurso extraordinário. Denúncia espontânea (CTN, art. 138). Não-caracterização, nos casos em que a confissão do débito é seguida de pedido de parcelamento, bem assim nas hipóteses em que o contribuinte efetua fora do prazo o pagamento de tributo por ele mesmo declarado.

1. A menção ao art. 150, II, da Constituição Federal consubstancia mera explicitação de interpretação conforme à Constituição da norma contida no art. 138 do CTN, não se caracterizando como fundamento autônomo, apto a sustentar, por si só, o comando emitido pelo acórdão, razão pela qual não incide o entendimento posto na Súmula n. 126-STJ.

2. A jurisprudência dominante no âmbito do STJ firmou-se no sentido de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica nos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário confessado.

3. A 1ª Turma desta Corte vem decidindo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.

4. Agravo regimental improvido. (AgRg no AgRg no REsp n. 533.052, Primeira Turma, relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 25.2.2004).

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes. (AgRg no REsp n. 463.050, Primeira Turma, relator Ministro Francisco Falcão, DJ de 5.5.2003).

Tributário e Processual Civil. Agravo regimental. ICMS. Desnecessidade de procedimento da administração. Lançamento por homologação. Não configuração da denúncia espontânea. Imposição de multa devida. Precedentes.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que conheceu do agravo de instrumento para dar provimento ao recurso especial ofertado pela parte agravada, determinando que se afaste a imposição da multa moratória em caso de denúncia espontânea.

2. O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolançamento, que ocorre na forma do art. 150, do CTN. Dessa forma, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal.

3. Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinentemente, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz, o que incorreu no caso dos autos, impondo-se, assim, a aplicação da multa.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Agravo regimental provido, para negar provimento ao agravo de instrumento. (AgRg no Ag n. 446.437, Primeira Turma, relator Ministro José Delgado, DJ de 23.9.2002).

No tocante à atualização do débito, o recurso não merece prosperar, porquanto o art. 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva,

expressamente, “se a lei não dispuser de modo diverso”. Dessa forma, estando a Selic prevista em lei, não há ilegalidade na sua aplicação.

A Primeira Seção desta Corte pacificou o entendimento de que, a partir de 1º.1.1996, os juros de mora passaram a ser devidos com base na Taxa Selic, consoante dispõe o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/1995, não mais tendo aplicação o art. 161 c.c. o art. 167, parágrafo único, do CTN. Nesse sentido, confirmam-se os seguintes julgados:

Tributário. Denúncia espontânea. Parcelamento de débito. Multa moratória. Dissídio notório. Súmula n. 208-TFR. Taxa Selic.

1. A jurisprudência desta Corte encontra-se consolidada quanto à incidência de multa moratória na hipótese de parcelamento de débito deferido pela Fazenda Pública.

2. “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Sumula n. 208-TFR).

3. Com o advento da Lei n. 9.250/1995, a partir de 1º.1.1996, os juros de mora passaram a ser devidos pela Taxa Selic a partir do recolhimento indevido, não mais tendo aplicação o art. 161 c.c. art. 167, parágrafo único, do CTN. Tese consagrada na Primeira Seção, com o julgamento dos EREsps n. 291.257-SC, n. 399.497-SC e n. 425.709-SC em 14.5.2003.

4. A Selic é composta de taxa de juros e correção monetária, não podendo ser cumulada, a partir de sua incidência, com qualquer outro índice de atualização.

5. Em caso de dissídio notório, as exigências de natureza formal concernentes à demonstração da divergência são mitigadas.

6. Recurso especial conhecido em parte, e, nessa parte, improvido (Segunda Turma, REsp n. 653.324-MG, relator Ministro Castro Meira, DJ de 27.9.2004).

Tributário. Parcelamento do débito. Denúncia espontânea não configurada. Nova orientação da 1ª Seção. Atualização do débito pela Taxa Selic. Legalidade.

1. A 1ª Seção do STJ, a partir do julgamento do REsp n. 284.189-SP, Min. Franciulli Netto, DJ de 26.5.2003, firmou entendimento no sentido de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica nos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário.

2. A partir da edição da Lei n. 9.250/1995, ou seja, 1º.1.1996, deve a Taxa Selic ser utilizada na correção dos débitos tributários.

3. Recurso especial do INSS provido e recurso especial da impetrante improvido (Primeira Turma, REsp n. 542.164-RS, relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 3.11.2003).

Por fim, afasta-se a argüição de infringência ao disposto no art. art. 192, § 3º, da Lei Magna, pois o exame de matéria constitucional refoge aos limites da competência outorgada ao STJ na estreita via do recurso especial.

Ante o exposto, *conheço parcialmente do recurso especial e, nessa parte, nego-lhe provimento.*

É como voto.

RECURSO ESPECIAL N. 601.280-RS (2003/0190527-1)

Relator: Ministro Castro Meira

Recorrente: Fazenda Nacional

Procurador: Danilo Theml Caram e outros

Recorrido: Calçados Delai Ind/ e Com/ Ltda/

Advogado: César Romeu Nazário e outros

EMENTA

Tributário. Denúncia espontânea. Multa. Pagamento em atraso. Artigo 138 do CTN.

1. O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura, em regra, a denúncia espontânea, apta a afastar a multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. Contudo, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea quando houver declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo.

3. Ademais a jurisprudência desta Corte encontra-se consolidada quanto à incidência de multa moratória na hipótese de parcelamento de débito deferido pela Fazenda Pública.

4. “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Súmula n. 208-TFR).

5. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça: “A Turma, por unanimidade, conheceu do recurso e lhe deu provimento, nos termos do voto do Sr. Ministro-Relator”. Os Srs. Ministros Eliana Calmon, Franciulli Netto e João Otávio de Noronha votaram com o Sr. Ministro Relator.

Ausente, justificadamente, o Sr. Ministro Francisco Peçanha Martins.

Brasília (DF), 14 de setembro de 2004 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira, Relator

DJ 25.10.2004

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Castro Meira: Trata-se de recurso especial interposto com fundamento no art. 105, III, **a** e **c**, da Constituição Federal, que desafia acórdão do Tribunal Regional Federal da 4ª Região, assim ementado:

Multa moratória. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN.

Se o contribuinte recolhe espontaneamente o tributo devido, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, resta caracterizada a denúncia espontânea da infração, devendo ser excluída a multa, na forma do art. 138 do CTN. Apelação provida (fl. 76).

Contra esse aresto foram opostos embargos de declaração, que restaram acolhidos tão-somente para fins de questionamento.

Em suas razões, sustenta a recorrente que o acórdão vergastado, ao afastar a incidência da multa por recolhimento de tributo em atraso reconhecendo a denúncia espontânea, teria violado o art. 138 do CTN e o art. 84 da Lei n. 8.981/1995.

Foram apresentadas contra-razões pela recorrida (fls. 90-93).

Admitido o recurso especial da Fazenda Nacional, subiram os autos a esta Corte.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Castro Meira (Relator): Pretende a recorrente a imposição de multa moratória pelo atraso no pagamento de tributos, antes de iniciado qualquer procedimento administrativo.

Presentes os requisitos de admissibilidade, o recurso merece ser conhecido.

Em regra, no caso de pagamento em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado qualquer procedimento administrativo, resta configurada a denúncia espontânea apta a afastar a multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional, que assim dispõe:

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 Segunda Turma desta Corte tem precedentes no mesmo sentido do acórdão recorrido:

Tributário. Tributo lançado por homologação. Débito em atraso. Recolhimento do principal com correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória indevida.

1. Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.

2. Prevalência da jurisprudência majoritária da Corte, apesar de recentes decisões da Primeira Turma em sentido contrário.

3. Recurso especial provido (REsp n. 511.340-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 1º.12.2003).

Contudo, interessa para o deslinde da controvérsia posta nos autos atentar para uma peculiaridade: a possibilidade da ocorrência de denúncia espontânea em tributos sujeitos a lançamento por homologação, pagos após o vencimento.

Com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a posição majoritária da Primeira Seção é no sentido de não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea quando houver declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo.

Nesta Corte tem predominado o entendimento de ser incabível a aplicação desse instituto nos casos como o dos autos em que o tributo já foi declarado, podendo a administração inscrever o débito em dívida ativa sem a prática de qualquer procedimento fiscal, o que demonstra a mora do sujeito passivo.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

“Tributário. Auto lançamento. Tributo serodidamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - art. 138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso”. (REsp n. 180.918 - Humberto) (REsp n. 402.706-SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 15.12.2003);

Tributário e Processual Civil. Agravo regimental. ICMS. Desnecessidade de procedimento da administração. Lançamento por homologação. Não configuração da denúncia espontânea. Imposição de multa devida. Precedentes.

1. Agravo Regimental interposto contra decisão que conheceu do agravo de instrumento para dar provimento ao recurso especial ofertado pela parte agravada, determinando que se afaste a imposição da multa moratória em caso de denúncia espontânea.

2. O ICMS constitui tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolancamento, que ocorre na forma do art. 150, do CTN. Dessa forma, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal.

3. Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinentemente, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz, o que incoorreu no caso dos autos, impondo-se, assim, a aplicação da multa.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Agravo regimental provido, para negar provimento ao agravo de instrumento (AGA n. 446.437-SP, Rel. Min. José Delgado, DJU de 23.9.2002).

Colaciono ainda, por pertinente, o sumário da decisão do Min. Franciulli Netto proferida na solução do REsp n. 527.588-RS, DJU de 5.8.2003:

Tributário. Recurso especial. Tributo sujeito à lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Pretendida exclusão da multa moratória. Denúncia espontânea. Não configuração. Recurso provido.

Menciono que o Min. Peçanha Martins, no julgamento do AG n. 415.692-SP, DJU de 5.8.2003, proferiu também decisão nesse sentido.

Além disso a jurisprudência desta Corte já firmou o entendimento de que descabe confundir a figura legal da denúncia espontânea com o pagamento da dívida por meio de parcelamento, em que deve ser mantida a aplicação das sanções determinadas em lei, inclusive a multa moratória. Confram-se os seguintes precedentes desta Corte:

Agravo regimental em agravo regimental no agravo de instrumento. Tributário. Parcelamento de débito. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade.

A Egrégia Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça firmou o entendimento de que “a simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Sumula 208-TRF). Cabível, portanto, a incidência de multa moratória sobre o montante parcelado” (REsp n. 378.795-GO, Primeira Seção, julgado em 17 de junho de 2002, relator o subscritor deste).

Agravo regimental a que se nega seguimento (AgAgA n. 435.660-SP, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 23.6.2003);

Tributário. Agravo regimental. Embargos de divergência. Parcelamento. Denúncia espontânea. Arts. 138 e 155-A do CTN. Exigibilidade da multa moratória. Posição revista pela Primeira Seção.

1. A Primeira Seção desta Corte, revendo a jurisprudência em torno do parcelamento do débito, concluiu que este não equivale a pagamento e, portanto, não se trata de denúncia espontânea, capaz de ensejar o afastamento da multa moratória.

2. Agravo regimental improvido (AEDAg n. 452.049-RS, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 16.6.2003);

Tributário. Recurso especial. Agravo de instrumento. Denúncia espontânea. Parcelamento de débito tributário. Multa moratória. Exigibilidade. Juros de mora à Taxa Selic. Legalidade.

1. A partir do julgamento do REsp n. 284.189-SP, pacificou-se neste Superior Tribunal de Justiça o entendimento no sentido de que a simples confissão de dívida acompanhada do pedido de parcelamento do débito não configura denúncia espontânea, a dar ensejo a aplicação da regra ínsita no artigo 138 do CTN, de modo a eximir o contribuinte do pagamento de multa moratória.

2. O artigo 161 do CTN, ao estipular que os créditos não pagos no vencimento serão acrescidos de juros de mora calculados à taxa de 1%, ressalva, expressamente, “se a lei não dispuser de modo diverso”, de modo que, estando a Selic prevista em lei, inexistente ilegalidade na sua aplicação.

3. Este Superior Tribunal de Justiça tem, reiteradamente, aplicado a Taxa Selic a favor do contribuinte, nas hipóteses de restituições e compensações, não sendo razoável deixar de fazê-la incidir nas situações inversas, em que é credora a Fazenda Pública.

4. Recurso especial a que se nega provimento (REsp n. 267.788-PR, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 16.6.2003).

Aplicável, no caso, o disposto na Súmula n. 208-TFR: “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea”.

Assim, afastada a denúncia espontânea, deve ser mantida a aplicação da multa.

Ante o exposto, *dou provimento ao recurso especial.*

É como voto.

RECURSO ESPECIAL N. 850.423-SP (2006/0040465-7)

Relator: Ministro Castro Meira

Recorrente: Companhia Fluminense de Refrigerantes

Advogado: Flávio Cancherini e outro(s)

Recorrido: Fazenda do Estado de São Paulo

Procurador: Jorge Miguel Filho e outro(s)

EMENTA

Tributário. Artigo 535. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Declaração do contribuinte desacompanhada de pagamento. Prescrição. Denúncia espontânea.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535 do CPC.

2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Luiz Fux, dar parcial provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro

Relator. A Sra. Ministra Denise Arruda e os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin, José Delgado, Eliana Calmon e Teori Albino Zavascki votaram com o Sr. Ministro Relator. Presidiu o julgamento o Sr. Ministro Francisco Falcão.

Brasília (DF), 28 de novembro de 2007 (data do julgamento).

Ministro Castro Meira, Relator

DJ 7.2.2008

RELATÓRIO

O Sr. Ministro Castro Meira: Cuida-se de recurso especial fundado nas alíneas **a** e **c** do inciso III do art. 105 da Constituição da República e interposto contra acórdão do Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, assim ementado:

Embargos à execução fiscal. Imposto declarado e não pago. A presunção de liquidez e certeza da Certidão da Dívida Ativa não restou elidida pela executada. Inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS, de 17% para 18%, em razão da sua vinculação a fim específico. Prescrição afastada. Inexistência da hipótese de afastamento da multa por denúncia espontânea. Multa moratória reduzida a 20% (art. 87 da Lei n. 6.374/1989, com redação dada pela Lei n. 9.399/1996). Sucumbência recíproca. Recurso parcialmente provido (fl. 184).

Os embargos declaratórios a seguir opostos foram rejeitados.

Nas razões do especial, a recorrente aponta, além de dissídio pretoriano, ofensa aos artigos 535, I e II, do Código de Processo Civil-CPC, asseverando:

De fato, quanto ao argumento de que estaria prescrita parcela do crédito exequendo, o v. acórdão que julgou a apelação se limitou a dizer laconicamente que a prescrição não teria ocorrido em razão de os créditos fazendários terem sido constituídos em 1996, ano antes do despacho que ordenou a citação da Recorrente. Veja-se, portanto, que o acórdão em foco não demonstrou em nenhum momento por que concluiu dessa maneira, deixando de ferir a tese exaustivamente aventada pela Recorrente.

No que toca ao outro argumento da Recorrente, o Tribunal paulista também não empreendeu maiores elucubrações, aduzindo simplesmente que denúncia espontânea e “autolancamento” não se confundem, eis que, enquanto o último se refere a uma atividade do contribuinte sujeita a posterior homologação, a

denúncia, por sua vez, deve se referir a uma infração já praticada, desconhecida da Fazenda (fls. 137-138).

No mérito, apontou violação dos arts. 150 e 174 do CTN em face da prescrição, porquanto os créditos foram definitivamente constituídos com as declarações realizadas entre dezembro de 1991 e julho de 1992, e o despacho que ordenou a citação no execução fiscal data de 25 de setembro de 1997, portanto, prolatado mais de cinco anos após a constituição definitiva do crédito tributário.

Alega, ainda, contrariedade ao art. 138 do CTN, pois entende deva ser excluída a multa de mora em razão da denúncia espontânea do débito.

Contra-razões às fls. 385-393.

Os autos vieram a esta Corte em face de provimento dado a agravo de instrumento.

Na sessão de 15 de março de 2007, a Turma, em questão de ordem suscitada pela Ministra Eliana Calmon, decidiu, por unanimidade, afetar o feito à Primeira Seção, nos termos do art. 14, II, do RISTJ, com o cancelamento dos votos já proferidos.

É o relatório.

VOTO

O Sr. Ministro Castro Meira (Relator): Na sessão de 15.3.2007, a Segunda Turma, em questão de ordem, decidiu afetar este recurso especial à Primeira Seção. Na oportunidade, a Ministra Eliana Calmon expôs preocupação com o fato de os doutrinadores de Direito Tributário virem afirmando que esta Corte eliminou a possibilidade de haver denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação nas hipóteses em que, declarada a dívida, o contribuinte efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Afirmou, ainda, que o atraso no pagamento não se confunde com inadimplência.

Feita esta observação, passo ao exame do apelo.

Analiso a alegação de ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil.

A recorrente afirma que o Tribunal *a quo* analisou de modo superficial as questões referentes à prescrição e ao afastamento da denúncia espontânea na hipótese de tributo já declarado. Nesse sentido, transcrevem-se excertos de suas razões recursais:

De fato, quanto ao argumento de que estaria prescrita parcela do crédito exequendo, o v. acórdão que julgou a apelação se limitou a dizer laconicamente que a prescrição não teria ocorrido em razão de os créditos fazendários terem sido constituídos em 1996, ano antes do despacho que ordenou a citação da Recorrente. Veja-se, portanto, que o acórdão em foco não demonstrou em nenhum momento por que concluiu dessa maneira, deixando de ferir a tese exaustivamente aventada pela Recorrente.

No que toca ao outro argumento da Recorrente, o Tribunal paulista também não empreendeu maiores elucubrações, aduzindo simplesmente que denúncia espontânea e “autolancamento” não se confundem, eis que, enquanto o último se refere a uma atividade do contribuinte sujeita a posterior homologação, a denúncia, por sua vez, deve se referir a uma infração já praticada, desconhecida da Fazenda (fls. 137-138).

Não merece guarida a pretensão recursal. O aresto recorrido restou devidamente fundamentado, tendo analisado as questões suscitadas de maneira suficiente. A Corte de origem foi explícita em rechaçar a prescrição e a denúncia espontânea. Nessa linha, confirmam-se fragmentos do voto condutor do acórdão recorrido:

(...) Ao que desponta dos autos, discute-se a exigência de imposto declarado pelo próprio contribuinte e não pago. Nas hipótese de autolancamento ou lançamento por homologação é dispensável o procedimento administrativo, devendo o sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade (CTN, art. 150).

(...)

De outra parte, observe-se que não ocorreu a decadência nem a prescrição. Como bem salientado nas contra-razões ao recurso de apelação, “os créditos fazendários *sub judice* foram definitivamente constituídos em 1996, as ações de execução foram ajuizadas entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, e os despachos que ordenaram a citação datam destes mesmos meses” (fls.s 125) - fls. 185-186.

Como se sabe, não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte, em outras palavras, sem reconhecer a prescrição e a denúncia espontânea. Assim, não restou violado o art. 535 do CPC.

No mérito, preenchidos os requisitos, conheço do recurso.

Versa o apelo sobre o termo inicial do prazo de prescrição para a ação de cobrança de tributo declarado e não pago pelo contribuinte.

Sobre o tema, o juiz de piso asseverou o seguinte:

De se repelir ainda a alegação de prescrição referente aos meses de novembro e dezembro de 1991 e abril a junho de 1992, exigidas nos feitos n. 2.025/96, n. 2.281/96 e n. 65/97, vez que a data dos despachos que ordenaram a citação foi de 25 de setembro de 1997, conjuntamente, no feito de n. 2.017/96.

Efetuada a declaração do imposto por meio de GIA, há seu lançamento pelo próprio contribuinte, que depende de homologação da entidade arrecadadora, que, caso entenda que o lançamento tenha sido feito erroneamente, tem o poder de revisá-lo. Tal revisão deve se dar no prazo de cinco anos, sob pena de, em não o fazendo a autoridade tributante, ser o crédito homologado tacitamente na forma declarada pelo contribuinte, nos termos determinados pelo art. 150 do Código Tributário Nacional.

Homologado tacitamente o crédito tributário, portanto, dentro de cinco anos da declaração do contribuinte, passa então a fluir o prazo prescricional para sua cobrança, de mais cinco anos.

Como esclarecido pela própria embargante, há cobrança na espécie de competências diversas a partir de novembro de 1991, sendo tacitamente homologados tais créditos, portanto, em 1997, data de sua constituição definitiva e em que se iniciaria o prazo prescricional de cinco anos. Por conseguinte, a partir de então fluiu o prazo prescricional para a propositura da execução. E sendo propostas as ações em 1997, de plena exigibilidade o crédito tributário.

Assim, não há que se falar, de qualquer forma, tenha havido prescrição do crédito tributário (fls. 79-80).

O Tribunal de origem, ao apreciar o recurso de apelação, manteve a sentença quanto à contagem do prazo prescricional nos seguintes termos:

Ao que desponta dos autos, discute-se a exigência de imposto declarado pelo próprio contribuinte e não pago. Nas hipóteses de autolancamento ou lançamento por homologação é dispensável o procedimento administrativo, devendo o sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade (CTN, art. 150).

(...)

De outra parte, observe-se que não ocorreu a decadência nem a prescrição. Como bem salientado nas contra-razões ao recurso de apelação, “os créditos fazendários *sub judice* foram definitivamente constituídos em 1996, as ações de execução foram ajuizadas entre agosto de 1996 e janeiro de 1997, e os despachos que ordenaram a citação datam destes mesmos meses” (fls. 125) - fl. 186 do acórdão.

Como se observa, as instâncias ordinárias firmaram o entendimento de que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, havendo declaração

do contribuinte, o prazo prescricional somente começa a fluir depois de transcorridos os cinco anos de que dispõe a Fazenda Pública para homologar a declaração.

A tese firmada no aresto recorrido não encontra aceitação nesta Corte.

Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito pelo Fisco.

Nesse passo, se não houver pagamento no prazo, o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido.

A declaração do sujeito passivo “constitui” o crédito tributário relativo ao montante informado, tornando dispensável o lançamento.

Partindo-se dessa premissa, sendo possível a inscrição do crédito em dívida ativa, para a cobrança executiva, no caso de não haver o pagamento na data do vencimento, deve ser considerado como marco inicial para a contagem do prazo prescricional de cinco anos a data estabelecida como vencimento do tributo constante da declaração (art. 174 do CTN).

Nesse sentido há precedentes de ambas as Turmas de Direito Público, como se observa dos seguintes julgados: REsp n. 281.867-SC, Rel. Min. Peçanha Martins, DJU de 23.5.2003, REsp n. 433.693-PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 2.5.2005 e REsp n. 650.241-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 20.12.2004.

O termo inicial do lustro prescricional, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária constante da declaração. No interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título de tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o prazo prescricional da pretensão de cobrança nesse período.

No caso, as parcelas do ICMS que se alegam prescritas foram declaradas de dezembro de 1991 a julho de 1992.

Embora não conste nos autos a data exata de vencimento das obrigações tributárias declaradas - mas apenas a data da respectiva declaração -, o prazo máximo fixado nas legislações de regência não ultrapassa trinta dias.

Assim, como a última parcela foi declarada em julho de 1992, o vencimento, se muito, ocorreu no final de agosto de 1992, a partir de quando começou a correr o prazo prescricional. Como o despacho que ordenou a citação é de 25 de setembro de 1997, como firmado nas instâncias ordinárias, houve prescrição de todas as parcelas vencidas antes dos cinco anos que antecederam esta data.

Por fim, examino a questão da denúncia espontânea.

Como visto, em se tratando de tributos lançados por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e a falta de pagamento da exação no vencimento, fica elidida a necessidade da constituição formal do crédito pelo Fisco quanto aos valores declarados.

Se não houver pagamento no prazo ou se o contribuinte paga menos do que declarou, o valor declarado pode ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte, que assumiu a iniciativa e declarou o crédito fiscal por ele reconhecido. A declaração do contribuinte “constitui” o crédito tributário relativo ao montante informado e torna dispensável o lançamento.

Assim, a simples declaração da dívida, desacompanhada de pagamento tempestivo, afasta o benefício da denúncia espontânea de que trata o art. 138 do CTN.

Qualquer das teses a ser adotada traz, em conseqüência, um grande “desconforto” jurisprudencial. Se ficarmos com a orientação hoje aceita neste Colegiado, de que não se configura a denúncia espontânea, criamos a seguinte situação: o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, terá direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

Por outro lado, se retrocedermos às primitivas decisões das Turmas de Direito Público, que entendiam configurada a denúncia espontânea, nos afastamos da necessária coerência que deve alinhar os precedentes desta Seção.

Se a declaração do contribuinte elide a necessidade de formal constituição do crédito tributário, tanto assim que a Fazenda, após o vencimento, já pode inscrever o crédito em dívida ativa e iniciar o processo de cobrança judicial em caso de inadimplemento, não é razoável admitir que o benefício da denúncia espontânea seja aplicado em situações como esta, em que já constituído o crédito fiscal.

O art. 138, parágrafo único, do CTN exige, como requisito da denúncia espontânea, que não tenha sido iniciado “qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionadas com a infração”. Feita a declaração pelo contribuinte, esgotou-se a atividade administrativa de constituição do crédito, não havendo mais espaço para a denúncia espontânea.

Como ambas as teses trazem certas inconsistências, é preferível manter a orientação assentada neste Colegiado, em razão do princípio da segurança jurídica e da função uniformizadora deste Tribunal.

Em pesquisa à jurisprudência, verifica-se que a Primeira Turma foi pioneira em adotar a tese atual:

Tributário. Auto lançamento. Tributo serodidamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - Art.138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso (REsp n. 180.918-SP; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 14.2.2000);

Tributário. Crédito. Constituição. Lançamento. Notificação. Declaração. Exigibilidade. Multa. Correção monetária.

A constituição definitiva do crédito tributário ocorre com o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo. Em se tratando de débito declarado pelo próprio contribuinte e não pago, não tem lugar a homologação formal, sendo o mesmo exigível independentemente de notificação prévia ou instauração de procedimento administrativo.

É devida a correção monetária sobre as multas que são aplicadas sobre o montante devido.

Recurso improvido (REsp n. 247.562-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJU de 29.5.2000);

Tributário. ICMS. Débito declarado em GIA e não pago. Desnecessidade de procedimento administrativo. Lançamento por homologação. Certidão da Dívida Ativa. Ausência de nulidade. Não configuração da denúncia espontânea. Imposição de multa devida. Cabimento de verba honorária nos embargos à execução. Acórdão harmônico com a jurisprudência deste sodalício. Aplicação da Súmula n. 83. Recurso especial a que se nega seguimento.

1. No caso do ICMS, “tributo sujeito a lançamento por homologação, ou autolançamento, que ocorre na forma do artigo 150, do citado Diploma legal, a inscrição do crédito em dívida ativa, em face da inadimplência da obrigação no tempo devido, não compromete a liquidez e exigibilidade do título executivo, pois

dispensável a homologação formal, sendo o tributo exigível independentemente de procedimento administrativo fiscal."

2. *Apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, incontinente, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz.* No caso dos autos, a recorrente não demonstrou ter efetivado pagamento restringindo-se, apenas, a declaração, através de GIA, do débito existente. Assim, impõe-se a aplicação da multa.

3. São devidos honorários advocatícios nos Embargos à Execução, que é ação distinta da Executiva Fiscal.

4. Acórdão que não merece reforma pois em sintonia com a jurisprudência consolidada neste Sodalício. Aplicação da Súmula n. 83-STJ.

5. Recurso Especial a que se nega seguimento (REsp n. 254.296-RS, Rel. Min. José Delgado, DJU de 25.9.2000);

Processual Civil. Embargos de declaração. Contradição. Inexistência.

1. Não há contradição em acórdão cujas premissas estão em harmonia com a parte dispositiva por ele assumida.

2. *Não há configuração da denúncia espontânea após o contribuinte ter declarado e liquidado com atraso o seu débito perante a Administração Pública, em face de lançamento por homologação de ICMS.*

3. No caso, tem-se a figura do autolancamento que, por ser concretizado pelo contribuinte, só será desconstituído por ação fiscal.

4. Embargos de declaração rejeitados (EDcl no AgRg no REsp n. 302.928-SP, Rel. Min. José Delgado, DJU de 4.3.2002);

Processual Civil. Agravo. Denúncia espontânea. Art. 138, CTN.

1. Tratando-se de débito declarado e não pago pelo contribuinte, torna-se despicienda a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal. *Assim, como o artigo 138, do CTN, condiciona a denúncia espontânea a tributos cujo fato gerador não seja de conhecimento do Fisco, bem como ao depósito do principal e juros, não se aplica ao caso em tela, sendo devida a multa moratória.*

2. Precedentes jurisprudenciais.

3. Agravo provido (AgRg no REsp n. 326.160-RS, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU de 7.10.2002);

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, *em se tratando de tributo sujeito a lançamento*

por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes (AgRg no REsp n. 463.050-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU de 5.5.2003);

Tributário. Processual Civil. Agravo regimental. Inexistência de fundamento constitucional autônomo no acórdão do TRF que justifique a exigência de interposição de recurso extraordinário. Denúncia espontânea (CTN, art. 138). Não-caracterização, nos casos em que a confissão do débito é seguida de pedido de parcelamento, bem assim nas hipóteses em que o contribuinte efetua fora do prazo o pagamento de tributo por ele mesmo declarado.

1. A menção ao art. 150, II, da Constituição Federal consubstancia mera explicitação de interpretação conforme à Constituição da norma contida no art. 138 do CTN, não se caracterizando como fundamento autônomo, apto a sustentar, por si só, o comando emitido pelo acórdão, razão pela qual não incide o entendimento posto na Súmula n. 126-STJ.

2. A jurisprudência dominante no âmbito do STJ firmou-se no sentido de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica nos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário confessado.

3. *A 1ª Turma desta Corte vem decidindo não restar caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.*

4. Agravo regimental improvido (AgRg no AgRg no REsp n. 533.052-RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 25.2.2004);

Tributário. Denúncia espontânea (CTN, art. 138). Ausência de prequestionamento. Súmula n. 282-STF. Não-caracterização, nos casos em que o contribuinte efetua fora do prazo o pagamento de tributo por ele mesmo declarado.

1. A ausência de debate, na instância recorrida, da matéria aventada no recurso especial, atrai a incidência das Súmulas n. 282-STF.

2. *Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.*

3. Recurso especial a que se nega provimento (REsp n. 624.772-DF, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJU de 31.5.2004);

Processual Civil. Tributário. Denúncia espontânea. CTN, art. 138. Pagamento integral do débito fora do prazo. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Impossibilidade de exclusão da multa moratória.

1. “Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.” (REsp n. 624.772-DF).

2. “A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.

3. As responsabilidades acessórias autônomas, sem qualquer vínculo direto com a existência do fato gerador do tributo, não estão alcançadas pelo art. 138 do CTN. Precedentes.

4. *Não há denúncia espontânea quando o crédito tributário em favor da Fazenda Pública encontra-se devidamente constituído por autolancamento e é pago após o vencimento.*” (EDAG n. 568.515-MG)

5. Agravo regimental a que se nega provimento (AgRg nos EDcl no REsp n. 499.652-SC, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 21.3.2005);

Agravo regimental no recurso especial. Tributário. Art. 138 do CTN. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Denúncia espontânea. Súmula n. 7-STJ. Agravo desprovido.

1. Conforme ressaltado na decisão ora impugnada, *a Primeira Seção deste Pretório vem decidindo pela impossibilidade da aplicação dos benefícios da denúncia espontânea, prevista no art. 138 do CTN, quando se tratar de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados pelo contribuinte e recolhidos com atraso, sendo devida, nesses casos, a multa moratória.*

2. Na hipótese em análise, o Tribunal de origem afirmou expressamente que os tributos foram declarados pela contribuinte e pagos com atraso (fl. 116-v). Assim, para esta Corte refutar essa afirmativa, seria necessário o reexame do conjunto probatório dos autos, o que encontra óbice na Súmula n. 7-STJ.

3. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp n. 696.665-PR, Rel. Min. Denise Arruda, DJU de 21.9.2006).

Já a Segunda Turma divergia dos precedentes colacionados. Esse órgão fracionário possuía o entendimento de que o pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configurava a denúncia espontânea. Nessa linha, os seguintes julgados:

Tributário. Tributo lançado por homologação. Débito em atraso. Recolhimento do principal com correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória indevida.

1. *Configura-se denúncia espontânea o recolhimento de tributo acrescido o valor principal de correção monetária e juros de mora antes de qualquer procedimento administrativo. Multa moratória indevida.*

2. Prevalência da jurisprudência majoritária da Corte, apesar de recentes decisões da Primeira Turma em sentido contrário.

3. Recurso especial provido (REsp n. 511.340-MG, DJU de 1º.12.2003).

Transcrevem-se excertos desse aresto:

Contudo, há algumas decisões da Primeira Turma que caminharam no sentido de descaracterizar a denúncia espontânea nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando houver pagamento em atraso. Os arestos exigem o pagamento da multa pelo só atraso:

Tributário. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Pagamento com atraso. Denúncia espontânea. Inexistência. Multa moratória. Incidência.

Nega-se provimento ao agravo regimental, em face das razões que sustentam a decisão recorrida, sendo certo que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, não há configuração de denúncia espontânea quando o contribuinte declara e recolhe com atraso o seu débito perante a Administração Pública. Precedentes (AGREsp n. 463.050-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 5.5.2003);

Processual Civil. Agravo regimental tributário. Contribuição previdenciária. Atraso do pagamento. Multa moratória. Cabimento. Denúncia espontânea não configurada. Reexame de provas. Súmula n. 7-STJ.

1. Fundando-se o acórdão recorrido no descumprimento do ônus da prova, especificando a omissão do recorrente, para se aferir a procedência das alegações, mister proceder à interpretação de matéria de prova. Óbice da Súmula n. 7-STJ.

2. Ausência de motivos suficientes para a modificação do julgado. Manutenção da decisão agravada.

3. Agravo Regimental desprovido (AGA n. 456.434-BA, Rel. Min. Luiz Fux, 1ª Turma, unânime, DJ 24.3.2003);

Tributário. Auto lançamento. Tributo serodiamente recolhido. Multa. Dispensa de multa (CTN - art. 138). Impossibilidade.

- Contribuinte em mora com tributo por ele mesmo declarado não pode invocar o art. 138 do CTN, para se livrar da multa relativa ao atraso (REsp n. 180.918-SP; Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 14.2.2000).

Posiciono-me no sentido da jurisprudência dominante, apesar dos recentes julgados da Primeira Turma em sentido contrário. Daí a necessidade de uniformização da jurisprudência por esta Seção.

Com estas considerações, dou, provimento ao recurso, para afastar a incidência da multa moratória.

Fica invertida a sucumbência.

De maneira gradativa, a Segunda Turma começou a acompanhar o entendimento da Primeira. Confira-se o precedente:

Tributário. Agravo regimental. ICMS. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Multa moratória. Lançamento por homologação. Recolhimento do montante devido com correção monetária e juros de mora.

1. *É reiterada a orientação desta Corte no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o caso dos autos, não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário.*

2. Entende este Tribunal ainda que se configura a denúncia espontânea e, por conseguinte, que se exclui a multa moratória, quando há a confissão do débito tributário efetivada antes de qualquer procedimento administrativo e o recolhimento, por parte do contribuinte, do montante devido monetariamente atualizado e acrescido dos juros de mora.

3. Agravo regimental não provido (AgRg no Ag n. 552.088-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 3.5.2004).

A questão restou pacificada na sessão de 23.6.2004, no julgamento do EREsp n. 531.249-RS, que recebeu a seguinte ementa:

Tributário. Embargos de divergência. Denúncia espontânea. Tributo declarado. Impossibilidade.

1. *A posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de inadmitir a denúncia espontânea nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver declaração desacompanhada do recolhimento do tributo.*

2. Embargos de divergência rejeitados (DJU de 9.8.2004).

No mesmo sentido, os seguintes arestos:

Tributário e Processual Civil. Denúncia espontânea. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Parcelamento do débito. Embargos de divergência. Dissenso jurisprudencial superado. Súmula n. 168-STJ. Incidência.

1. *Firmou-se na Primeira Seção o entendimento de que o benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação, declarados e pagos a destempo pelo contribuinte, ainda que de forma à vista ou parcelada.* Incidência, na hipótese, da Súmula n. 168-STJ.

2. Agravo regimental a que se nega provimento (AEREsp n. 464.645-PR, Rel. Min. Teori Zavascki, DJU de 11.10.2004).

Tributário. Embargos de divergência. Denúncia espontânea. *Parcelamento do débito, ou sua quitação com atraso.* Multa moratória. Cabimento. Aplicabilidade da LC n. 104/2001. Art. 155-A do CTN. Entendimento da 1ª Seção. Precedentes.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

2. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

3. A jurisprudência da egrégia Primeira Seção, por meio de inúmeras decisões proferidas, dentre as quais o REsp n. 284.189-SP (Rel. Min. Franciulli Netto, DJ de 26.5.2003), uniformizou entendimento no sentido de que, nos casos em que há parcelamento do débito tributário, *ou a sua quitação total, mas com atraso, não deve ser aplicado o benefício da denúncia espontânea da infração*, visto que o cumprimento da obrigação foi desmembrado, e esta só será quitada quando satisfeito integralmente o crédito. O parcelamento, pois, não é pagamento, e a este não substitui, mesmo porque não há a presunção de que, pagas algumas parcelas, as demais igualmente serão adimplidas, nos termos do art. 158, I, do CTN.

4. A existência de parcelamento do crédito tributário, ou a sua quitação total, mas com atraso, não convive com a denúncia espontânea.

5. Sem repercussão para a apreciação dessa tese o fato de o parcelamento ou o pagamento total e atrasado do débito, ter ocorrido em data anterior à vigência da LC n. 104/2001 que introduziu, no CTN, o art. 155-A. Prevalência da jurisprudência assumida pela 1ª Seção. Não-influência da LC n. 104/2001.

6. O pagamento da multa, conforme decidiu a 1ª Seção desta Corte, é independente da ocorrência do parcelamento. O que se vem entendendo é que incide a multa pelo simples pagamento atrasado, quer à vista ou que tenha ocorrido o parcelamento.

7. Embargos de divergência acolhidos (REsp n. 629.426-PR, Rel. Min. José Delgado, DJU de 21.3.2005);

Processual Civil. Embargos de divergência em recurso especial. Tributário. Denúncia espontânea. CTN, art. 138. Impossibilidade de exclusão da multa moratória. Súmula n. 168-STJ.

1. É cediço neste Eg. STJ que: *“Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado.”* (Súmula n. 168-STJ).

2. **Deveras, pacificou-se a jurisprudência da Primeira Seção no sentido de “não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente”** (AgRg no REsp n. 636.064-SC, Rel. Min. Castro Meira, DJ 5.9.2005).

3. Ressalva do relator no sentido de que a denúncia espontânea, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o Fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a mesma à entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração desses fundos líquidos.

4. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitoria, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

5. Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no art. 138 do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento.

6. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que reveste-se de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

7. À luz da lei, da doutrina e da jurisprudência, é cediço na Corte que:

l) *“Não resta caracterizada a denúncia espontânea, com a conseqüente exclusão da multa moratória, nos casos de tributos sujeitos a lançamento*

por homologação declarados pelo contribuinte e recolhidos fora do prazo de vencimento.” (REsp n. 624.772-DF);

II) “A configuração da ‘denúncia espontânea’, como consagrada no art. 138 do CTN não tem a elasticidade pretendida, deixando sem punição as infrações administrativas pelo atraso no cumprimento das obrigações fiscais. A extemporaneidade no pagamento do tributo é considerada como sendo o descumprimento, no prazo fixado pela norma, de uma atividade fiscal exigida do contribuinte. É regra de conduta formal que não se confunde com o não-pagamento do tributo, nem com as multas decorrentes por tal procedimento.” (EDAG n. 568.515-MG);

III) A denúncia espontânea não se configura com a notícia da infração seguida do parcelamento, porquanto a lei exige o pagamento integral, orientação que veio a ser consagrada no novel art. 155-A do CTN;

IV) Por força de lei, “não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.” (Art. 138, § único, do CTN)

8. Estabelecidas as referidas premissas, forçoso concluir que:

a) Tratando-se de autolancamento, o Fisco dispõe de um quinquênio para constituir o crédito tributário pela homologação tácita, por isso que, *superado esse prazo*, considerando o rito do lançamento procedimento administrativo, a notícia da infração, acompanhada do depósito integral do tributo, com juros moratórios e correção monetária, configura a denúncia espontânea, exoneradora da multa moratória;

b) *A fortiori*, pagamento em atraso, bem como cumprimento da obrigação acessória a destempo, antes do decurso do quinquênio constitutivo do crédito tributário, não constitui denúncia espontânea;

c) Tratando-se de lançamento de ofício, o pagamento após o prazo prescricional da exigibilidade do crédito, sem qualquer demanda proposta pelo erário, implica denúncia espontânea, tanto mais que o procedimento judicial faz as vezes do rito administrativo fiscal;

d) Tratando-se de lançamento por arbitramento, somente se configura denúncia espontânea após o escoar do prazo de prescrição da ação, contado da data da ultimação da apuração a que se refere o art. 138 do CTN, exonerando-se o contribuinte da multa correspectiva.

9. Essa exegese, mercê de conciliar a jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do art. 112 do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza

ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação." (Art. 112, CTN). Nesse sentido: RE n. 110.399-SP, Rel. Min. Carlos Madeira, DJ 27.2.1987, RE n. 90.143-RJ, Rel. Min. Soares Muñoz, DJ 16.3.1979, REsp n. 218.532-SP, Rel. Min. Garcia Vieira, DJ 13.12.1999.

10. Inegável, assim, que engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Memorável a lição de Ataliba no sentido de que: "O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias)" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, p. 979, 6ª Ed. cit. Geraldo Ataliba in Denúncia espontânea e exclusão de responsabilidade penal, em revista de Direito Tributário n. 66, Ed. Malheiros, p. 29).

11. Embargos de Divergência acolhidos (REsp n. 511.340-MG, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 20.2.2006).

Tributário. Voto-vista em embargos de divergência. Parcelamento de débito fiscal. Não-caracterização de denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Aplicação da jurisprudência desta Corte Superior. Embargos de divergência a que se nega conhecimento.

1. Trata-se de voto-vista proferido em embargos de divergência, no qual o Relator julgou procedente o pedido do embargante para o fim de considerar caracterizada o instituto fiscal da denúncia espontânea, por haver a empresa contribuinte recolhido o total da importância devida, com juros e correção monetária, antes de o Fisco exercer qualquer medida administrativa.

2. Contudo, essa exegese está em confronto com o entendimento reiteradamente empregado no âmbito da 1ª Seção desta Corte, segundo o qual, não se configura a denúncia espontânea, com a decorrente exclusão da multa de mora, quando o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o débito fiscal.

3. Nesse exato sentido, a propósito, o que fiz registrar no REsp n. 302.928-SP: "(...) apenas se configura a denúncia espontânea quando, confessado o débito, o contribuinte efetiva, *incontinenti*, o seu pagamento ou deposita o valor referente ou arbitrado pelo juiz".

4. Por essas razões, divirjo da solução aplicada pelo Relator.

5. Embargos de divergência, da empresa contribuinte, a que se nega conhecimento (REsp n. 504.409-SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ acórdão José Delgado, DJU de 21.8.2006).

Embargos de divergência. Recurso especial. Denúncia espontânea. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Não-ocorrência. Precedentes. Artigo 138 do CTN. Multa moratória. Exigibilidade.

No que toca aos tributos sujeitos ao autolancamento, segundo recente orientação desta colenda Corte, *“não há configuração de denúncia espontânea com a conseqüente exclusão da multa moratória, na hipótese em que o contribuinte declara e recolhe, com atraso, o seu débito tributário”* (REsp n. 652.501-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 18.10.2004).

A tese acima esposada restou sufragada por esta colenda Primeira Seção deste egrégio Sodalício na assentada de 13.12.2004, por expressiva maioria de votos (cf. AgRg nos EAg n. 572.948-PR e AgRg nos EREsp n. 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, ambos julgados em 13.12.2004).

Embargos de divergência improvidos (EREsp n. 590.884-RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJU de 21.8.2006);

Tributário. Embargos de divergência. Agravo regimental. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido com atraso. Denúncia espontânea. Não-caracterização.

1. *Pacificou-se na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.*

2. O exame da alegação de tratar a presente hipótese de tributo declarado tão-somente quando do seu pagamento em atraso esbarra no óbice da Súmula n. 7-STJ, uma vez demandar o revolvimento fático-probatório dos autos.

3. Agravo regimental improvido (AEREsp n. 721.878-SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 4.9.2006);

Tributário. Embargos de divergência. Agravo regimental. Prequestionamento: conceito e configuração. Denúncia espontânea. Art. 138 do CTN. Tributo sujeito a lançamento por homologação recolhido com atraso. Denúncia espontânea. Não-caracterização.

1. Configura-se o prequestionamento quando a causa tenha sido decidida à luz da legislação federal indicada, com emissão de juízo de valor acerca dos respectivos dispositivos legais, interpretando-se sua aplicação ou não ao caso concreto, não bastando a simples menção a tais dispositivos.

2. *Pacificou-se na Primeira Seção desta Corte o entendimento de que em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, declarado pelo contribuinte e recolhido com atraso, descabe o benefício da denúncia espontânea.*

3. Agravo regimental improvido (AgRg nos EREsp n. 710.558-MG, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 27.11.2006);

Tributário. PIS. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Declaração do débito com pagamento integral em atraso. Denúncia espontânea não-configurada. Impossibilidade de exclusão da multa moratória.

1. Os embargos de declaração são cabíveis para a modificação do julgado que se apresenta omissivo, contraditório ou obscuro.

2. Acórdão embargado omissivo em relação à possibilidade ou não de exclusão da multa moratória, em tributos declarados e pagos em única parcela, com atraso.

3. *Entendimento da Primeira Seção de que não configura denúncia espontânea a hipótese de declaração e recolhimento do débito, em atraso, pelo contribuinte, nos casos de tributos sujeitos a lançamento por homologação. Por conseguinte, não há a exclusão da multa moratória.*

Embargos de declaração acolhidos, apenas para reconhecer a omissão, sem efeitos infringentes (EDcl no AgRg nos EREsp n. 491.354-PR, Rel. Min. Humberto Martins, DJU de 5.3.2007).

A Segunda Turma, a partir dos precedentes da Seção, passou a adotar o mesmo entendimento:

Tributário. Denúncia espontânea. Multa. Pagamento em atraso. Artigo 138 do CTN.

1. O pagamento integral em atraso de tributos, sem que tenha sido iniciado procedimento administrativo, configura, em regra, a denúncia espontânea, apta a afastar a multa moratória, nos termos do artigo 138 do Código Tributário Nacional.

2. *Contudo, com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a posição majoritária da Primeira Seção desta Corte é no sentido de não reconhecer a ocorrência da denúncia espontânea quando houver declaração desacompanhada do recolhimento tempestivo do tributo.*

3. Ademais a jurisprudência desta Corte encontra-se consolidada quanto à incidência de multa moratória na hipótese de parcelamento de débito deferido pela Fazenda Pública.

4. "A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea" (Súmula n. 208-TFR).

5. Recurso especial provido (REsp n. 601.280-RS, DJU de 25.10.2004);

Processo Civil. Tributário. Refis. Pedido de desistência. Extinção do processo. Julgamento do mérito. Art. 269, V, do CPC. Pedido expresso. Tributo. Lançamento por homologação. Recolhimento com atraso. Denúncia espontânea. Não-cabimento. Multa moratória. Juros de mora. Incidência. Juros de mora. Taxa Selic. Aplicabilidade. Precedentes.

1. A extinção do feito na forma do artigo 269, V, do CPC pressupõe que o autor renuncie de forma expressa ao direito sobre o qual se funda a ação.

2. Nas hipóteses em que o contribuinte declara e recolhe com atraso tributos

sujeitos a lançamento por homologação, não se aplica o benefício da denúncia espontânea e, por conseguinte, não se exclui a multa moratória. Precedentes.

3. A partir de 1º.1.1996, os juros de mora passaram a ser devidos com base na Taxa Selic, consoante dispõe o art. 39, § 4º, da Lei n. 9.250/1995, não mais tendo aplicação o art. 161 c.c. o art. 167, parágrafo único, do CTN.

4. O exame de matéria constitucional refoge aos limites da competência outorgada ao STJ na estreita via do recurso especial.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido (REsp n. 554.221-SC, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 6.11.2006).

Sobre o tema, mencionam-se ainda: AgRg no EREsp n. 462.584-RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJU de 13.12.2004 e REsp n. 770.161-SC, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DDU de 26.9.2005; AgRg no Ag n. 795.574-SP, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 18.12.2006; EAg n. 621.481-SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 18.12.2006.

Saliente-se que, na última sessão de julgamento da Primeira Seção, a Ministra Eliana Calmon pediu vista antecipada do Agravo Regimental nos EREsp n. 854.398-SC, em que se discutia a denúncia espontânea em tributos sujeitos a homologação, quando o contribuinte declara a dívida e não realiza o pagamento no prazo.

Ante o exposto, *dou provimento em parte ao recurso especial.*

É como voto.

VOTO-VISTA

Ementa: Tributário. Processo judicial tributário (antiexacional). Embargos à execução fiscal. Prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco. Prazo quinquenal. Termo inicial. ICMS. Tributo declarado, mas não pago. Data da entrega da GIA. Termo *ad quem*. Data da propositura da execução fiscal. Denúncia espontânea. Artigo 138, do CTN. Requisitos. Confissão anterior ao início de procedimento administrativo ou medida de fiscalização. Forma especial. Inexistência. Pagamento integral. Necessidade. Incidência da norma em qualquer modalidade de lançamento tributário.

1. A *prescrição*, causa extintiva do crédito tributário, resta regulada pelo artigo 174, do Código Tributário Nacional, *verbis*:

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

~~I - pela citação pessoal feita ao devedor;~~

I - pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP n. 118, de 2005);

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

2. A constituição definitiva do crédito tributário, sujeita à decadência, inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário.

3. Malgrado a divergência doutrinária existente, a jurisprudência pacífica desta Corte Superior perfilha a tese de que, nas hipóteses em que o lançamento se dá de ofício (seja de modo originário, seja em caráter substitutivo), o crédito tributário é considerado definitivamente constituído: (a) com a regular notificação do lançamento ao contribuinte, quando não interposto recurso administrativo; ou (b) com a regular notificação da decisão administrativa irrevogável, momento em que não pode mais o lançamento ser contestado na esfera da Administração Tributária Judicante, na qual se dá o exercício do poder de autotutela mediante o controle de legalidade da constituição do crédito tributário (*Súmula n. 473-STF*: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”).

4. Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a orientação jurisprudencial consolidada é no sentido de que, nas situações em que adimplido o dever instrumental de prestação de informações pelo próprio contribuinte (DCTF ou GIA, entre outros) sem o cumprimento da obrigação principal (pagamento antecipado), o prazo prescricional do direito de o Fisco efetuar a cobrança judicial do crédito tributário inicia-se da data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo sujeito passivo, desde que

inexistentes quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional (Precedentes das Turmas de Direito Público: REsp n. 500.191-SP, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, publicado no DJ de 23.6.2003; REsp n. 851.410-RS, Segunda Turma, publicado no DJ de 28.9.2006; REsp n. 567.737-SP, Segunda Turma, publicado no DJ de 4.12.2006; e EDcl no AgRg no REsp n. 859.597-PE, Primeira Turma, publicado no DJ de 1º.2.2007).

5. Outrossim, não obstante a redação atual do parágrafo único, do artigo 174, somente arrole, como marcos interruptivos da prescrição, o despacho ordenador da citação do devedor em execução fiscal, o protesto judicial, qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, impende assinalar que *o prazo prescricional do direito de o Fisco cobrar o crédito tributário finda-se se não houver o exercício do direito de ação no lapso quinquenal*.

6. O surgimento do fato jurídico prescricional pressupõe o decurso do intervalo de tempo prescrito em lei associado à *inércia do titular do direito de ação pelo seu não-exercício*, desde que inexistente fato ou ato a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

7. A própria Súmula n. 106-STJ deixa claro que: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.”

8. Desta sorte, com o exercício do direito de ação pelo Fisco, ante o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

9. Ademais, o *Codex* Processual, no § 1º, do artigo 219, prescreve que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações

promovidas pela Lei Complementar n. 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage ao ajuizamento do feito executivo, que deve ser empreendido no prazo prescricional.

10. Deveras, a Lei Complementar n. 118/2005 tem aplicação imediata aos casos em que ainda não consumado o lapso temporal, ressaltada, contudo, a declaração de inconstitucionalidade, pela Corte Especial, da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, constante do artigo 4º, segunda parte (AI nos EREsp n. 644.736-PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 6.6.2007).

11. *In casu*, extrai-se das decisões proferidas na instância ordinária que: (a) cuida-se de créditos tributários atinentes a ICMS (tributo sujeito a lançamento por homologação), declarado e não pago; (b) o dever instrumental de entrega da Guia de Informação e Apuração - GIA, atinente aos créditos relativos aos exercícios de *novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992, e dezembro de 1991, restou adimplido* pelo contribuinte, respectivamente, nas datas de *18.12.1991, 12.5.1992, 11.6.1992, 10.7.1992, e 12.2.1992*, consoante explicitado na petição inicial e não contraditado pela parte contrária, nem pelas decisões prolatadas; (c) propostas as execuções fiscais entre *agosto de 1996 e janeiro de 1997*, o despacho que ordenou as respectivas citações se deu em *25.9.1997*, as quais foram ultimadas em *25.12.1997* (data relevante no caso, em face da máxima *tempus regit actum*).

12. Deveras, entregues as GIA's nas datas acima aludidas, o marco final do prazo prescricional quinquenal deu-se, respectivamente em *18.12.1996* (declaração entregue em *18.12.1991*), *12.5.1997* (declaração entregue em *12.5.1992*), *11.6.1997* (declaração entregue em *11.6.1992*), *10.7.1997* (declaração entregue em *10.7.1992*) e *12.2.1997* (declaração entregue em *12.2.1992*).

13. Destarte, tendo sido as execuções fiscais ajuizadas entre *agosto de 1996 e janeiro de 1997*, não se deduz a extinção dos créditos tributários, declarados e não pagos, referentes aos exercícios de *novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992 e dezembro de 1991*.

14. A pretensão executiva que se revelaria eivada pela prescrição é a atinente a novembro de 1991, sendo certo que não se esclareceu nos autos a data da propositura da respectiva execução fiscal, o que torna insindicável ao STJ, em sede de recurso especial, o revolvimento de matéria fático-probatória, ante o óbice inserto na Súmula n. 7-STJ.

15. À luz do artigo 138, do CTN, infere-se que a *denúncia espontânea* consiste na *confissão do infrator acerca do ilícito tributário perpetrado*, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização atinente à infração noticiada, *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*.

16. O insigne tributarista Geraldo Ataliba, ressaltando que a tônica das modernas legislações tributárias repousa concomitantemente nas medidas coercitivas e nas suasórias (persuasivas), asseverou que o instituto da espontaneidade (hodiernamente posto de modo amplo e irrestrito) surgiu, no Direito Tributário, “como medida oportunista, que busca a comodidade do Fisco e o incremento da arrecadação, mediante a criação de um estímulo eficaz ao cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações estabelecidos na lei fiscal” (“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, *in* Revista de Direito Mercantil n. 13, 1974, p. 32).

17. A denúncia espontânea pressupõe infração tributária, vale dizer, inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória (artigo 113, do CTN), sendo certo que onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo.

18. A sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. No particular, sobreleva notar que não persiste a distinção entre multa fiscal moratória e multa fiscal administrativa, uma vez que o STF cancelou a Súmula n. 191, segundo a qual “inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória”, e editou a *Súmula n. 565*, cristalizando o entendimento de que “a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

19. Outrossim, o artigo 138 não restringe, expressamente, a aplicação da denúncia espontânea às *hipóteses em que o Fisco efetua procedimento administrativo tendente apenas à constituição do crédito tributário* (critério este adotado em julgados da Primeira Seção: AgRg nos EAg n. 670.326-PR, publicado no DJ de 1º.8.2006, e AgRg nos EREsp n. 638.069-SC, publicado no DJ de 13.6.2005).

20. Com efeito, não se afigura escoreita a tese de que a intenção do Fisco com a denúncia espontânea seja viabilizar o aparelhamento de eventual execução fiscal, com a constituição do crédito pelo contribuinte, mediante a confissão do descumprimento da obrigação tributária acessória (entrega da DCTF ou GIA), ante a grande probabilidade de restar impune a sonegação fiscal perpetrada (tributo não declarado, nem pago), tendo em vista que o fato jurídico tributário, ensejador da relação jurídica tributária, só ganha concretude quando o evento tributário (acontecimento no mundo dos fatos) é vertido em linguagem competente. Isto porque a própria norma excludente da responsabilidade por infração (material ou formal) exige que a denúncia seja acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido.

21. Consectariamente, dessume-se que, em caso de descumprimento da obrigação acessória (“prestar informação”) e principal (“pagar o tributo”), revela-se insuficiente a mera confissão das infrações tributárias formal e substancial, sendo imperioso o recolhimento do tributo devido, o que torna despiciendo o exercício da ação executiva, donde se infere que o intuito da norma é mesmo assegurar o adimplemento da obrigação tributária principal, quando for este o caso.

22. Desta sorte, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário (artigos 147-150, do CTN) que a legislação estabeleça, ultimado o prazo para seu recolhimento (obrigação principal) ou descumprido quaisquer dos deveres instrumentais pertinentes (obrigação acessória), enquanto não iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória tendente à persecução do adimplemento da obrigação de dar ou de fazer em sentido amplo, é autorizado ao contribuinte infrator beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea.

23. Deste modo, *antecipando-se o contribuinte a qualquer procedimento administrativo a partir do evento danoso à Fazenda (inadimplente no prazo), há denúncia espontânea com os consectários do artigo 138, do CTN, máxime porque a Administração Tributária atua ante e post facto, via fiscalização.*

24. Revela-se, ainda, falaciosa a assertiva de que, nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação *declarado e não pago*, a cobrança da exação prescinde de qualquer *procedimento administrativo* ou *medida de fiscalização*, o que afastaria a espontaneidade exigida pelo artigo 138, do CTN. Isto porque a própria apuração e inscrição do débito no livro de registro da dívida pública configura procedimento administrativo de controle de legalidade da constituição do crédito tributário, tendente à produção de título executivo extrajudicial (a CDA) que viabiliza a cobrança judicial da obrigação tributária principal inadimplida.

25. Por conseguinte, as limitações jurisprudenciais hoje impostas implicam em incidir a denúncia espontânea tão somente em tributos cujas ações já estão prescritas ou sem qualquer aplicação eficaz, porquanto não atende a lógica jurídico-tributária acolher a alegação de que o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, ostenta o direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

26. Outrossim, a utilização da máxima *benigna amplianda, odiosa restringenda* recomenda que, na hipótese em que o texto legal contemple mais de um sentido, o exegeta opte pela interpretação conducente ao efeito mais benigno em detrimento daquela da qual advenha maior inconveniente, desde que não resulte prejuízo para terceiro.

27. Desta sorte, vencido o prazo de pagamento, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário, há denúncia espontânea excludente das penalidades correspondentes. Isto porque, a figura da espontaneidade, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o Fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer

procedimento para a apuração dos fundos potencialmente exigíveis, como soem ser os tributos.

28. Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

29. Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no artigo 138, do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento (sanções premiaias/sanções positivas).

30. Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que se reveste de *contraditio in terminis* impor ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

31. Essa exegese, mercê de conferir coerência à jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do artigo 112, do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (artigo 112, do CTN). Nesse sentido: *RE n. 110.399-SP*, Relator Ministro Carlos Madeira, publicado no DJ de 27.2.1987; *RE n. 90.143-RJ*, Relator Ministro Soares Muñoz, publicado no DJ de 16.3.1979; e *REsp n. 218.532-SP*, Relator Ministro Garcia Vieira, publicado no DJ de 13.12.1999.

32. Inegável, assim, que, engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Sob esse enfoque, inafastável a memorável lição de Ataliba no sentido de que: “O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).” (Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 979, 6ª ed., cit. Geraldo Ataliba *in* Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal, em *Revista de Direito Tributário* n. 66, Ed. Malheiros, p. 29).

33. Há corrente doutrinária que pugna que o instituto da denúncia espontânea não está voltado para o campo do Direito Tributário material (campo de atuação das regras da incidência tributária), mas, sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal, quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime (José Antônio Minatel, no artigo intitulado “Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos”, *in* *Revista Dialética do Direito Tributário* n. 33, junho/1998, p. 85). Consoante a referida doutrina, “tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações, porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede” (artigo 137), “vazado em linguagem que destoa do campo tributário”.

34. Entrementes, o artigo 138 é norma geral de direito tributário, dirigindo-se a quaisquer infrações à legislação tributária, sendo certo que existe, hodiernamente, dispositivo legal específico que alude aos ilícitos penais, qual seja, o artigo 34, da Lei n. 9.249/1995, segundo o qual: “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.”

35. Aliás, valiosa a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual: “Ligar a exclusão da responsabilidade pela denúncia

espontânea aos ilícitos somentes referidos no art. 137, seria o maior dos absurdos. Significaria perdoar as multas pela prática de ilícitos fortes e não perdoar as multas pela prática de ilícitos brandos” (“Denúncia Espontânea - Efeitos - Interpretação do art. 138, do Código Tributário Nacional”, *in* Revista de Direito Público n. 32, novembro/dezembro de 1974, p. 234-241).

36. No que pertine à necessidade ou não de forma especial para a configuração da denúncia espontânea, doutrina abalizada assinala que: (a) “Como os pagamentos dos tributos são efetuados através de guias em que constam expressamente o código da receita (qual o tributo pago), a competência, o valor principal e de juros, o simples recolhimento a destempo, desde que verificada a espontaneidade, implica a incidência do art. 138, do CTN, não se fazendo necessário comunicação especial ao Fisco, pois este tomará conhecimento naturalmente. De fato, não havendo a exigência, por lei, de forma especial e contendo, a guia, os elementos necessários à identificação do tributo pago, restam satisfeitos os requisitos: informação e satisfação do débito.” (Leandro Paulsen, *in* Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 8ª Ed., Porto Alegre, 2006, p. 1.056) e (b) “A denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma. A forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Se, por exemplo, a infração consistiu em que certo contribuinte de um tributo sujeito a ‘lançamento por homologação’ (ou seja, contribuinte que tem o dever legal de recolher o tributo independentemente de qualquer providência prévia do Fisco) deixou de efetuar o pagamento no prazo legal, o modo de sanar essa infração é comparecer à repartição fiscal (ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo) e pagar seu débito; na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempo, e, por isso, os juros de mora devem também ser recolhidos. Não se requerem outras providências burocráticas.” (Luciano Amaro, *in* Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2004, p. 438).

37. Outrossim, em se tratando de hipótese em que o ilícito tributário consiste no descumprimento da obrigação principal, cujo objeto independa de apuração pela autoridade administrativa, a

denúncia espontânea somente se configura com o *pagamento integral do tributo devido* acrescido dos juros de mora, *donde se deduz que o recolhimento parcial da exação não enseja a benesse fiscal. Isto porque a existência de saldo devedor induz a permanência da situação de irregularidade do contribuinte infrator* (Precedentes: AgRg no Ag n. 601.499-SC, Segunda Turma, publicado no DJ de 15.5.2006; EDcl nos EREsp n. 488.166-MG, Primeira Seção, publicado no DJ de 23.5.2005; e EREsp n. 477.265-PE, Primeira Seção, publicado no DJ de 9.8.2004).

38. *In casu*, o próprio contribuinte, nas razões do especial, consigna que:

No caso em tela, a recorrente entregou as guias de declaração e apuração de ICMS juntamente com o *recolhimento do tributo que entendia devido* (tendo em vista a liminar concedida pelo Poder Judiciário), e no que diz respeito a este recolhimento do tributo é que está sendo solicitada a exclusão da multa moratória.

Diga-se, por oportuno, que o artigo 138, do CTN, não condiciona a concessão do benefício da denúncia espontânea ao pagamento integral de todo tributo devido pelo contribuinte. (...). Portanto, o pagamento parcial do saldo devedor liquida totalmente o imposto devido em razão dos inúmeros fatos geradores ocorridos no período de apuração, embora sem a quitação de todo o saldo devedor. (fls. 264-265).

39. Consectariamente, o pagamento parcial do tributo, reconhecido pelo próprio contribuinte infrator, impede a subsunção de sua conduta à norma jurídica instituidora do benefício da denúncia espontânea, razão pela qual melhor sorte não assiste ao ora recorrente.

40. Recurso especial desprovido, divergindo-se do voto do e. Relator, no que pertine à prescrição e à concepção da denúncia espontânea.

O Sr. Ministro Luiz Fux: Trata-se de recurso especial interposto pela *Companhia Fluminense de Refrigerantes*, com fulcro nas alíneas **a** e **c**, do permissivo constitucional, no intuito de ver reformado acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo, cuja ementa restou assim vazada:

Embargos à execução fiscal. Imposto declarado e não pago. A presunção de liquidez e certeza da Certidão da Dívida Ativa não restou elidida pela executada.

Inconstitucionalidade da majoração da alíquota do ICMS, de 17% para 18%, em razão da sua vinculação a fim específico. Prescrição afastada. Inexistência da hipótese de afastamento da multa por denúncia espontânea. Multa moratória reduzida a 20% (art. 87, da Lei n. 6.374/1989, com redação dada pela Lei n. 9.399/1996). Sucumbência recíproca. Recurso parcialmente provido.

Noticiam os autos que a ora recorrente ofereceu embargos à execução fiscal intentada pela Fazenda Pública do Estado de São Paulo, nas quais se objetiva o recolhimento de diferenças de ICMS, considerado pago a destempo.

Sobreveio sentença que, preliminarmente: (a) indeferiu o pedido de suspensão do feito, “seja pela facultatividade da reunião das causas, seja pela mera inexistência de conexão ante o julgamento da ação declaratória em primeira instância já ter se efetuado, seja por fim pela inexistência de questão prejudicial na espécie”; (b) rejeitou a preliminar de nulidade da certidão de dívida ativa fundada na alegação de ausência de procedimento administrativo prévio à inscrição da dívida ativa, uma vez que “se trata de débito declarado e não pago, sem qualquer prova de que a embargante tenha adotado o procedimento devido para a retificação do lançamento que ela mesma reconheceu posteriormente como errôneo”; (c) repeliu a alegação de prescrição referente aos meses de novembro e dezembro de 1991 e abril a junho de 1992, “exigidas nos feitos n. 2.025/96 e n. 65/97, vez que a data dos despachos que ordenaram a citação foi de 25 de setembro de 1997, conjuntamente, no feito de n. 2.017/1996”. Na oportunidade, o Juízo Singular consignou que “há cobrança na espécie de competências diversas a partir de novembro de 1991, sendo tacitamente homologados tais créditos, portanto, em 1997, data de sua constituição definitiva e em que se iniciaria o prazo prescricional de cinco anos”. Concluiu que “a partir de então, fluiu o prazo prescricional para a propositura de execução”, sendo que “propostas as ações em 1997, de plena exigibilidade o crédito tributário”. No mérito, julgou improcedentes os embargos, por considerar: (a) que a data do recolhimento do imposto poderia ter sido alterada via decreto; e (b) que “não houve na espécie, outrossim, denúncia espontânea da própria embargante de modo a possibilitar o afastamento da multa moratória”, uma vez que a contribuinte limitou-se a declarar e depositar o débito fiscal “na maneira que reputava correta, sem quaisquer encargos, cujo cálculo incumbia à Fazenda, o que demonstra não tenha havido uma denúncia, mas apenas o reconhecimento da irregularidade no recolhimento do imposto sem a devida comunicação à Fazenda”.

Em sede de apelação, o Tribunal Estadual deu parcial provimento ao recurso, nos termos da ementa anteriormente reproduzida, “para que se proceda,

em primeiro grau de jurisdição, à elaboração de novo cálculo, aplicando-se ao imposto a alíquota de 17% (dezesete por cento), bem como para reduzir a multa moratória a 20% (vinte por cento)”.

Opostos embargos declaratórios, restaram os mesmos rejeitados, uma vez não vislumbrados os vícios apontados.

Rejeitados os embargos infringentes interpostos pela Fazenda Estadual com o objetivo de fazer prevalecer o voto vencido que dava provimento à apelação em menor parte, “tão só reduzindo a multa de mora, mas não reduzindo a alíquota do imposto, à falta de prova da não repercussão”. O relator do recurso asseverou que “não se pode invocar o *caput* do artigo 166, do Código Tributário Nacional, em favor da Fazenda, porque não se trata de restituição de indébito, mas de cálculo de imposto reconhecidamente inválido, para a douta maioria, ainda a recolher”. Na oportunidade, ressaltou que “não há como exigir que alguém recolha imposto com alíquota julgada inconstitucional”.

Nas razões do especial, sustenta a Companhia Fluminense de Refrigerantes que o acórdão hostilizado incorreu em ofensa ao artigo 535, do CPC, uma vez que, a despeito da oposição de embargos de declaração, manteve-se silente acerca do argumento de que “parcela dos créditos exequêndos estaria fulminada pela prescrição, na medida em que a recorrente apresentou a declaração dos tributos não recolhidos ao Fisco no período entre dezembro de 1991 e julho de 1992 (GIA), sendo esse o momento em que a jurisprudência pacífica dessa egrégia Corte tem por constituído o crédito tributário com relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (art. 150, do CTN)”. Consoante a recorrente, “como o art. 174 do CTN dispõe ser de 5 (cinco) anos o prazo prescricional, contados da data em que o crédito se constituiu, está claro que ocorreu a prescrição de parte dos créditos pretendidos pela Fazenda paulista, pois o despacho que determinou a citação da recorrente nas execuções fiscais foi exarado após decorrido aquele quinquênio legal (em 25 de setembro de 1997)”. Alega ainda que o órgão julgador olvidou-se de tecer considerações sobre a assertiva do contribuinte de que “o art. 138 do Código Tributário Nacional faz uma única exigência para que o contribuinte possa usufruir dos benefícios da denúncia espontânea: o recolhimento deve ter sido feito antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização”. Assinala que “demonstrou que, enquanto vigorou a liminar que obteve, efetuou o pagamento do ICMS no 30º dia, pelo seu valor nominal, o que caracteriza denúncia espontânea e, portanto, exclui a multa moratória”.

Outrossim, aponta como violados os artigos 150 e 174, ambos do CTN, ao deixar de acolher a preliminar de prescrição parcial dos créditos exequêndos, porquanto o “Tribunal paulista entendeu que os créditos em questão teriam se constituído em 1996, e não entre dezembro de 1991 e julho de 1992, período em que a recorrente declarou ao Fisco mediante GIA o não recolhimento do tributo”. No particular, traz ainda aresto do STJ para confronto, cuja ementa restou assim vazada:

Tributário. IPI. Certidão negativa de débitos. Obrigações tributárias declaradas em DCTF. Débito declarado e não pago. Auto-lançamento. Prévio processo administrativo. Desnecessidade. Prescrição. Incidência.

1. Tratando-se de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata o prazo destinado à “constituição do crédito tributário”, *in casu*, constituído pela DCTF aceita pelo Fisco.

3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da DCTF.

4. Recurso improvido. (REsp n. 389.089-RS, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 16.12.2002).

Por fim, aduz que o acórdão regional contrariou o disposto no artigo 138, do CTN, tendo em vista que “espontaneamente, a recorrente recolheu o imposto que a recorrida reputava em atraso, antes de qualquer procedimento de fiscalização, habilitando-se” ao benefício da denúncia espontânea. Consigna que “entregou as guias de declaração e apuração de ICMS juntamente com o recolhimento do tributo que entendia devido (tendo em vista a liminar concedida pelo Poder Judiciário), e no que diz respeito a este recolhimento do tributo é que está sendo solicitada a exclusão da multa moratória”.

Apresentadas contra-razões pela Fazenda Estadual, nas quais se pugna pelo não conhecimento do recurso especial, por ausência de prequestionamento (Súmulas n. 282 e n. 356, ambas do STF), por necessária reapreciação da prova

produzida (Súmula n. 7-STJ), e por ausência de demonstração analítica do dissídio jurisprudencial apontado. No mérito, sustenta a inocorrência de violação dos dispositivos legais indicados, devendo o acórdão recorrido ser mantido por seus próprios fundamentos.

Inadmitido o recurso especial da empresa na origem, os autos ascenderam a esta Corte, por força do provimento do agravo de instrumento interposto.

O e. Ministro Castro Meira, relator do processo, deu parcial provimento ao recurso especial, nos termos da seguinte ementa:

Tributário. Artigo 535. Tributo sujeito a lançamento por homologação. Declaração do contribuinte desacompanhada de pagamento. Prescrição. Denúncia espontânea.

1. Não caracteriza insuficiência de fundamentação a circunstância de o aresto atacado ter solvido a lide contrariamente à pretensão da parte. Ausência de violação ao artigo 535, do CPC.

2. Tratando-se de tributos sujeitos a lançamento por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte desacompanhada do seu pagamento no vencimento, não se aguarda o decurso do prazo decadencial para o lançamento. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

3. O termo inicial da prescrição, em caso de tributo declarado e não pago, não se inicia da declaração, mas da data estabelecida como vencimento para o pagamento da obrigação tributária declarada.

4. A Primeira Seção pacificou o entendimento no sentido de não admitir o benefício da denúncia espontânea no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação quando o contribuinte, declarada a dívida, efetua o pagamento a destempo, à vista ou parceladamente. Precedentes.

5. Não configurado o benefício da denúncia espontânea, é devida a inclusão da multa, que deve incidir sobre os créditos tributários não prescritos.

6. Recurso especial provido em parte.

Pedi vista dos autos para melhor compreensão da *quaestio iuris*.

DA ALEGADA VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535, DO CPC

Primeiramente, no que concerne à apontada ofensa do artigo 535, do CPC, não merece guarida a pretensão recursal. Isto porque o Tribunal de origem se pronunciou de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos.

Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. Entendimento unânime desta Corte:

Tributário recurso em consulta administrativa. Exigibilidade do crédito tributário. Artigo 48, § 5º, da Lei n. 9.430/1996. Alegativa de infringência aos artigos 535, II, do Código de Processo Civil e 151, III do Código Tributário Nacional. Inocorrência. Recurso especial desprovido.

1. *Não comete infringência ao artigo 535, II, do Código de Processo Civil o acórdão que analisa todos os pontos relevantes atinentes à solução da lide posta em julgamento. O juiz, ao expor os motivos que o levaram a decidir desta ou daquela maneira, não está subordinado a fazê-lo como quem responde a um questionário jurídico, mas sim fundamentadamente.* Aliás, o decisório abordou explicitamente o artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, tema da insurgência recursal.

(...) 3. Recurso especial desprovido (REsp n. 600.218-RJ, Primeira Turma, Relator Ministro José Delgado, publicado no DJ de 17.5.2004).

Processo Civil e Administrativo. Recurso especial. Alínea **a**. Alegada violação aos artigos 458, II, e 535, II do CPC. Inocorrência. Técnico em metalurgia. Necessidade de inscrição no Conselho Regional de Química. Ausência de prequestionamento dos dispositivos de lei federal apontados.

Não há nos autos qualquer omissão, contradição ou obscuridade, pois o egrégio Tribunal de origem apreciou toda a matéria recursal devolvida. A função teleológica da decisão judicial é a de compor, precipuamente, litígios. Não é peça acadêmica ou doutrinária, tampouco destina-se a responder a argumentos, à guisa de quesitos, como se laudo pericial fora. Contenta-se o sistema com a solução da controvérsia observada a res in iudicium deducta.

(...)

Recurso especial não conhecido (REsp n. 503.205-SC, Segunda Turma, Relator Ministro Franciulli Netto, publicado no DJ de 29.3.2004).

DA ALEGADA PRESCRIÇÃO DE PARTE DOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS EXECUTADOS

Melhor sorte não assiste à recorrente.

Com efeito, ao tratar dos “institutos jurídicos” - no dizer de Paulo de Barros Carvalho - da *decadência* e da *prescrição*, causas extintivas do crédito tributário, o Código Tributário Nacional, em seus artigos 173 e 174, estabelece o seguinte:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I – ~~pela citação pessoal feita ao devedor;~~

I – pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; (Redação dada pela LCP n. 118, de 2005);

II - pelo protesto judicial;

III - por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV - por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (a) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (b) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (c) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (d) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (e) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (*In*: Decadência e Prescrição

no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, p. 163-210; e Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi, **Capítulo V - Decadência e Prescrição em Matéria Tributária**, de autoria de Christine Mendonça, Editora Forense, Rio de Janeiro, 2005, p. 655-666).

Forçoso assinalar que Eurico Marcos Diniz de Santi alude ainda à decadência extintiva do crédito tributário (artigo 156, V, do CTN), hipótese em que o crédito tributário é constituído extemporaneamente, vale dizer, o lançamento ou o ato de formalização do particular que lhe serve de suporte ocorre após o decurso do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar.

A *constituição definitiva do crédito tributário* inaugura o decurso do prazo prescricional de cinco anos para o Fisco cobrar judicialmente o crédito tributário (artigo 174, *caput*, do CTN).

Não obstante a divergência doutrinária existente, a jurisprudência pacífica desta Corte Superior perfilha a tese de que, nas hipóteses em que o lançamento se dá de ofício (seja de modo originário, seja em caráter substitutivo), *o crédito tributário é considerado definitivamente constituído*: (a) com a regular notificação do lançamento ao contribuinte, quando não interposto recurso administrativo; ou (b) com a regular notificação da decisão administrativa definitiva, momento em que não pode mais o lançamento ser contestado na esfera da Administração Tributária Judicante, na qual se dá o exercício do poder de autotutela com o controle de legalidade da constituição do crédito tributário (*Súmula n. 473-STF*: “A Administração pode anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornam ilegais, porque deles não se originam direitos; ou revogá-los, por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos, e ressalvada, em todos os casos, a apreciação judicial”).

Deveras, assim como ocorre com a decadência do direito de constituir o crédito tributário, a prescrição do direito de cobrança judicial pelo Fisco encontra-se disciplinada em cinco regras jurídicas gerais e abstratas, a saber: (a) regra da prescrição do direito do Fisco nas hipóteses em que a constituição do crédito se dá mediante ato de formalização praticado pelo contribuinte (tributos sujeitos a lançamento por homologação); (b) regra da prescrição do direito do Fisco com constituição do crédito pelo contribuinte e com suspensão da exigibilidade; (c) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento tributário *ex officio*; (d) regra da prescrição do direito do Fisco com lançamento e

com suspensão da exigibilidade; e (e) regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco decorrente de causas interruptivas do prazo prescricional (*In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, p. 224-252).

Consoante cediço, *as aludidas regras prescricionais revelam prazo quinquenal com dies a quo diversos*.

Em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação (caso *sub examine*), a orientação jurisprudencial consolidada é no sentido de que, nas situações em que adimplido o dever instrumental de prestação de informações pelo próprio contribuinte (DCTF ou GIA, entre outros) sem o cumprimento da obrigação principal (pagamento antecipado), *o prazo prescricional do direito de o Fisco efetuar a cobrança judicial do crédito tributário inicia-se da data da entrega do documento de formalização do crédito tributário pelo sujeito passivo*, desde que inexistentes quaisquer das causas suspensivas da exigibilidade do crédito ou interruptivas do prazo prescricional.

Sob este enfoque, vale transcrever as ementas dos seguintes julgados oriundos das Turmas de Direito Público:

Processual Civil e Tributário. Cofins. DCTF. Tributo declarado e não pago. Prescrição. Art. 174 do CTN. Embargos de declaração. Omissão. Inexistência.

(...)

II - O acórdão embargado enfrentou o tema posto em debate, concluindo que é assente o entendimento nesta Corte de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração do contribuinte por meio da Declaração de Contribuições e Tributos Federais - DCTF, elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, passando a fluir, desde o momento da citada declaração, o prazo prescricional do art. 174, do CTN, para o ajuizamento do executivo fiscal.

III - No caso, o Tribunal *a quo* consignou que a entrega da DCTF foi efetuada em maio de 1996 (fl. 198) e a citação se deu somente em março de 2002 (fl. 156), não restando dúvida de que ocorreu a prescrição, tendo em vista o que dispõe o art. 174, do CTN.

IV - Embargos de declaração rejeitados. (EDcl no AgRg no REsp n. 859.597-PE, Relator Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, publicado no DJ de 1º.2.2007).

Tributário. Tributo declarado e não-pago. Lançamento pelo Fisco. Desnecessidade. Execução fiscal. Prescrição quinquenal. Dissídio jurisprudencial. Súmula n. 83 do STJ.

1. Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, considera-se constituído o crédito tributário no momento da declaração realizada pelo contribuinte.

2. A declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito tributário, sendo este exigível independentemente de qualquer procedimento administrativo, de forma que, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (CTN, art. 150, § 4º), incidindo apenas prescrição nos termos delineados no art. 174 do CTN.

3. “Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida” – Súmula n. 83 do STJ.

4. Recurso especial conhecido pela alínea **a** e improvido. (REsp n. 567.737-SP, Relator Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, publicado no DJ de 4.12.2006).

Tributário. Execução fiscal. Embargos do devedor. Obrigações tributárias informadas em declaração. Débito declarado e não pago. Desnecessidade de lançamento. Redirecionamento contra o sócio. Citação da pessoa jurídica. Prescrição.

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, ocorrendo a declaração do contribuinte e na falta de pagamento da exação no vencimento, mostra-se incabível aguardar o decurso do prazo decadencial para o lançamento. Tal declaração elide a necessidade da constituição formal do débito pelo Fisco, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte.

(...)

3. Recurso especial provido. (REsp n. 851.410-RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, publicado no DJ de 28.9.2006).

Tributário. ICMS. Execução proposta com base em declaração prestada pelo contribuinte. Preenchimento da GIA - Guia de Informação e Apuração do ICMS. Débito declarado e não pago. Auto-lançamento. Prévio processo administrativo. Desnecessidade. Prescrição. Incidência.

1. Tratando-se Guia de Informação e Apuração do ICMS, cujo débito declarado não foi pago pelo contribuinte, torna-se prescindível a homologação formal, passando a ser exigível independentemente de prévia notificação ou da instauração de procedimento administrativo fiscal.

2. Considerando-se constituído o crédito tributário a partir do momento da declaração realizada, mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA), não há cogitar-se da incidência do instituto da decadência, que retrata

o prazo destinado à “constituição do crédito tributário”, *in casu*, constituído pela Guia de Informação e Apuração do ICMS, aceita pelo Fisco.

3. Destarte, não sendo o caso de homologação tácita, não se opera a incidência do instituto da decadência (artigo 150, § 4º, do CTN), incidindo a prescrição nos termos em que delineados no artigo 174, do CTN, vale dizer: no quinquênio subsequente à constituição do crédito tributário, que, *in casu*, tem seu termo inicial contado a partir do momento da declaração realizada mediante a entrega da Guia de Informação e Apuração do ICMS (GIA).

4. Recurso improvido. (REsp n. 500.191-SP, desta relatoria, Primeira Turma, publicado no DJ de 23.6.2003).

Outrossim, não obstante a redação atual do parágrafo único, do artigo 174, somente arrole, como marcos interruptivos da prescrição, o despacho ordenador da citação do devedor em execução fiscal, o protesto judicial, qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor, impende assinalar que *o prazo prescricional do direito de o Fisco cobrar o crédito tributário finda-se se não houver o exercício do direito de ação no lapso quinquenal*, consoante bem elucida Eurico Marcos Diniz de Santi:

Para CÂMARA LEAL, como a prescrição decorre do não exercício do direito de ação, o exercício da ação impõe a interrupção do prazo de prescrição e faz que a ação perca a “possibilidade de reviver”, pois não há sentido *a priori* em fazer reviver algo que já foi vivido (exercício da ação) e encontra-se em seu pleno exercício (processo). Ou seja, o exercício do direito de ação faz cessar a prescrição. Aliás, esse é também o diretivo do Código de Processo Civil:

Art. 219. A citação válida torna prevento o juízo, induz litispendência e faz litigiosa a coisa; e, ainda quando ordenada por juiz incompetente, constitui em mora o devedor e interrompe a prescrição.

§ 1º A interrupção da prescrição retroagirá à data da propositura da ação.

(...)

Se a interrupção retroage à data da propositura da ação, isso significa que é a propositura, e não a citação, que interrompe a prescrição. Nada mais coerente, posto que a propositura da ação representa a efetivação do direito de ação, cujo prazo prescricional perde sentido em razão do seu exercício, que será expressamente reconhecido pelo juiz no ato da citação.

Nesse caso, o que ocorre é que o fator conduta, que é a omissão do direito de ação, é desqualificado pelo exercício da ação, fixando-se, assim, seu termo

consumativo. Quando isso ocorre, o fator tempo torna-se irrelevante, deixando de haver um termo temporal da prescrição.

Ao interpretar o § 2º, do art. 8º, da Lei n. 6.830/1980, que prescreve um termo consumativo, podemos considerar o “interrompe a prescrição” como “faz cessar definitivamente” ou “faz cessar temporariamente, reiniciando-se posteriormente”. Sendo assim, esse dispositivo serve como base empírica para definir o *dies ad quem, ou termo final, da regra da prescrição, que é a propositura da ação*, bem como o *dies a quo*, ou termo inicial, que irá instaurar novo prazo de prescrição no caso de coisa julgada formal, propiciando a formação de ulterior processo, pois não haveria sentido em se cogitar de perda do direito de ação no curso do processo que decorre fática e logicamente do exercício dessa ação.

CARVALHO SANTOS, explicando os casos convencionais de interrupção da prescrição, aduz que: “Quando a interrupção é operada pela citação inicial da demanda, o mesmo (encerramento do prazo inicial e fixação de novo prazo) não se sucede. Porque o prazo da prescrição anteriormente decorrido é inutilizado com a citação, mas deste momento da citação não começa a correr novo prazo. Verifica-se um interregno, dentro do qual o novo prazo não começa a correr. Somente com o último termo da demanda ou quando esta tiver fim é que começa a correr prazo para a prescrição”.

Assim, o despacho do juiz ordenando a citação tem a finalidade de reconhecer juridicamente que, com a propositura da ação, se operou o termo consumativo da prescrição, interrompendo-se o seu curso. Ao mesmo tempo, esse ato incide e realiza a hipótese da regra de reinício do prazo de prescrição do direito do Fisco, estipulando o final do processo como novo prazo para o eventual exercício do direito de ação, e.g., no caso de suceder a coisa julgada formal. (*In Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Max Limonad, São Paulo, 2004, p. 232-233).

Leandro Paulsen, na obra intitulada *Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*, ao discorrer sobre o *termo inicial para o recomeço da contagem*, pontifica que:

Embora, em tese, pudesse recomeçar o prazo prescricional assim que ocorrida a hipótese de interrupção, o início da recontagem ficará impedido enquanto não se verificar requisito indispensável para o seu curso, que é a inércia do credor. Assim, se efetuada a citação, o credor nada mais solicitar e a execução não tiver curso em razão da sua omissão, o prazo terá recomeçado. Entretanto, se, efetuada a citação, for promovido o prosseguimento da execução pelo credor, com a penhora de bens, realização de leilão etc, durante tal período não há que se falar em curso do prazo prescricional. Só terá ensejo o reinício da contagem quando quedar inerte o exequente. (8ª ed., Ed. Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2006, p. 1.284-1.285).

O surgimento do fato jurídico prescricional pressupõe o decurso do intervalo de tempo prescrito em lei associado à *inércia do titular do direito de ação pelo seu não-exercício*, desde que inexistente fato ou ato a que a lei atribua eficácia impeditiva, suspensiva ou interruptiva do curso prescricional.

A própria Súmula n. 106-STJ deixava claro que: “Proposta a ação no prazo fixado para o seu exercício, a demora na citação, por motivos inerentes ao mecanismo da justiça, não justifica o acolhimento da arguição de prescrição ou decadência.

Desta sorte, com o exercício do direito de ação pelo Fisco, ante o ajuizamento da execução fiscal, encerra-se a inação do credor, revelando-se incoerente a interpretação segundo a qual o fluxo do prazo prescricional continua a escoar-se, desde a constituição definitiva do crédito tributário, até a data em que se der o despacho ordenador da citação do devedor (ou até a data em que se der a citação válida do devedor, consoante a anterior redação do inciso I, do parágrafo único, do artigo 174, do CTN).

Ademais, o *Codex* Processual, no § 1º, do artigo 219, prescreve que a interrupção da prescrição, pela citação, retroage à data da propositura da ação, o que, na seara tributária, após as alterações promovidas pela Lei Complementar n. 118/2005, conduz ao entendimento de que o marco interruptivo atinente à prolação do despacho que ordena a citação do executado retroage ao ajuizamento do feito executivo, que deve ser empreendido no prazo prescricional.

Deveras, a Lei Complementar n. 118/2005 tem aplicação imediata aos casos em que ainda não consumado o lapso temporal, ressalvada, contudo, a declaração de inconstitucionalidade, pela Corte Especial, da expressão “observado, quanto ao art. 3º, o disposto no art. 106, I, da Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional”, constante do artigo 4º, segunda parte (AI nos EREsp n. 644.736-PE, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 6.6.2007).

In casu, extrai-se das decisões proferidas na instância ordinária que: (a) cuida-se de créditos tributários atinentes a ICMS (tributo sujeito a lançamento por homologação), declarado e não pago; (b) o dever instrumental de entrega da Guia de Informação e Apuração - GIA, atinente aos créditos relativos aos exercícios de *novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992, e dezembro de 1991*, restou adimplido pelo contribuinte, respectivamente, nas datas de *18.12.1991, 12.5.1992, 11.6.1992, 10.7.1992, e 12.2.1992*, consoante explicitado na petição inicial e não contraditado pela parte contrária, nem

pelas decisões prolatadas; (c) propostas as execuções fiscais entre *agosto de 1996 e janeiro de 1997*, o despacho que ordenou as respectivas citações se deu em 25.9.1997, as quais foram ultimadas em 25.12.1997.

Deveras, entregues as GIA's nas datas acima aludidas, o marco final do prazo prescricional quinquenal deu-se, respectivamente em 18.12.1996 (declaração entregue em 18.12.1991), 12.5.1997 (declaração entregue em 12.5.1992), 11.6.1997 (declaração entregue em 11.6.1992), 10.7.1997 (declaração entregue em 10.7.1992) e 12.2.1997 (declaração entregue em 12.2.1992).

Destarte, tendo sido as execuções fiscais ajuizadas entre *agosto de 1996 e janeiro de 1997*, não se deduz a extinção dos créditos tributários, declarados e não pagos, referentes aos exercícios de *novembro de 1991, abril de 1992, maio de 1992, junho de 1992 e dezembro de 1991*.

A pretensão executiva que se revelaria evitada pela prescrição é a atinente a novembro de 1991, sendo certo que não se encontra explícita nos autos a data da propositura da respectiva execução fiscal, o que torna insindicável ao STJ, em sede de recurso especial, o revolvimento de matéria fático-probatória, ante o óbice inserto na Súmula n. 7-STJ.

DA DENÚNCIA ESPONTÂNEA

In casu, na inicial dos embargos do devedor, a ora recorrente afirma que recolhera espontaneamente o imposto que o Fisco Estadual reputava em atraso, antes de qualquer procedimento de fiscalização, habilitando-se, portanto, ao benefício do artigo 138, do CTN.

Na sentença, contudo, restou assente que:

Não houve na espécie, outrossim, denúncia espontânea da própria embargante de modo a possibilitar o afastamento da multa moratória, ao contrário do por ela sustentado. Como já dito acima, *não se comprovou de qualquer forma tenha a embargante declarado junto à Fazenda a irregularidade dos lançamentos anteriores, por meio de denúncia espontânea. Limitou-se sim a declará-las e depositá-las na maneira que reputava correta, sem quaisquer encargos, cujo cálculo incumbia à Fazenda, o que demonstra não tenha havido uma denúncia, mas apenas o reconhecimento da irregularidade no recolhimento do imposto sem a devida comunicação à Fazenda*. E isso, por si só, não permite o afastamento dos encargos, da forma pretendida pela embargante. (fl. 81).

No deslinde da controvérsia, o Tribunal de origem decidiu que:

Quanto à multa moratória, não há se confundir a denúncia espontânea, fator excludente da imposição da sanção tributária, com o autolancamento, atividade de responsabilidade do contribuinte, sujeita a posterior homologação. A denúncia, ressalte-se, deve se referir a uma infração já praticada, desconhecida da Fazenda Pública. (fl. 187).

Nas razões do especial, a recorrente sustenta que:

(...) o artigo 138, do Código Tributário Nacional não condiciona a concessão dos benefícios da denúncia espontânea ao fato da infração já ter sido praticada ou não. No caso em tela, a recorrente entregou as guias de declaração e apuração de ICMS juntamente com o recolhimento do tributo que entendia devido (tendo em vista a liminar concedida pelo Poder Judiciário), e no que diz respeito a este recolhimento do tributo é que está sendo solicitada a exclusão da multa moratória.

Diga-se, por oportuno, que o artigo 138, do CTN, não condiciona a concessão do benefício da denúncia espontânea ao pagamento integral de todo tributo devido pelo contribuinte. E mais: não obstante sujeito à apuração periódica, o fato gerador do ICMS é instantâneo, dando-se por ocorrido na saída do produto tributado. Assim, não é correto afirmar-se, sem maiores distinções, que o pagamento de parte do valor apurado ao final do período constitua-se pagamento parcial do imposto. Tem-se pagamento parcial do saldo devedor apurado ao final do período, porém tal saldo compreende o imposto devido nas inúmeras operações de circulação de mercadorias objeto de apuração naquele lapso de tempo, em relação às quais operou-se a infração denunciada. Portanto, o pagamento parcial do saldo devedor liquida totalmente o imposto devido em razão dos inúmeros fatos geradores ocorridos no período de apuração, embora sem a quitação de todo o saldo devedor. (fls. 264-265).

Em regra, é objetiva a responsabilidade do contribuinte por infrações da legislação tributária, vale dizer, “independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato” (artigo 136, do CTN).

O ilícito tributário pode advir do não recolhimento do tributo ou do não cumprimento de deveres instrumentais ou formais, consistindo, portanto, em qualquer “ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais” (Paulo de Barros Carvalho, *in* Curso de Direito Tributário, 16ª ed., Ed. Saraiva, 2004, São Paulo, p. 505).

Entrementes, o artigo 138, do CTN, versa sobre hipótese de exclusão da responsabilidade por ato ilícito tributário, *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.

À luz do aludido dispositivo legal, infere-se que a denúncia espontânea consiste na *confissão do infrator acerca do ilícito tributário perpetrado*, antes do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização atinente à infração noticiada, *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*.

Por oportuno, revela-se pertinente a lição de Francesco Ferrera, segundo o qual o objeto da interpretação é a *voluntas legis, non legislatoris*:

A finalidade da interpretação é determinar o sentido objetivo da lei, a *vis ac potestas legis*. A lei é expressão da vontade do Estado, e tal vontade persiste de modo autônomo, destacada do complexo dos pensamentos e das tendências que animaram as pessoas que contribuíram para a sua emanação.

O intérprete deve apurar o conteúdo de vontade que alcançou expressão em forma constitucional, e não já as volições alhures manifestadas ou que não chegaram a sair do campo intencional. Pois que a lei não é o que o legislador quis ou não quis exprimir, mas tão-somente aquilo que ele exprimiu em forma de lei.

Por outro lado, o comando legal tem um valor autônomo que pode não coincidir com a vontade dos artífices e redatores da lei, e pode levar a consequências inesperadas e imprevistas para os legisladores.

Como diz Thöl, pela sua aplicação a lei desprende-se do legislador e contrapõe-se a ele como um produto novo, e por isso a lei pode ser mais previdente do que o legislador.

A vida jurídica todos os dias oferece ocasião para se tirarem novos princípios das palavras da lei que subsistem de modo autônomo como vontade objetivada do poder legislativo. Especialmente à medida que a lei se vai afastando da sua origem, a importância da intenção do legislador vai se afrouxando até se dissolver: o intérprete tardio acha-se imbuído de mudadas concepções jurídicas, e com isto a lei recebe um significado e um alcance diverso do que originalmente foi querido pelo legislador. Mas com isto não se verifica, como pensa Regelsberger, um desvirtuamento ou uma adulteração inconsciente da lei, em virtude da ação do tempo; há somente uma diversa apreciação e projeção do princípio no meio social.

O ponto diretivo nesta indagação é, por consequência, que o intérprete deve buscar não aquilo que o legislador quis, mas aquilo que na lei aparece objetivamente querido: a *mens legis* e não a *mens legislatoris*.

Ao invés, a antiga concepção dominante ensinava que a função do intérprete consiste em procurar a vontade do legislador, e por isso tinha em alta consideração os trabalhos preparatórios, reputandoos quase uma fonte autêntica de interpretação.

Mas contra isto foi observado que nos sistemas constitucionais hodiernos não se descobre um legislador em cujo ânimo se possa penetrar ou cuja vontade se possa indagar: na formação da lei cooperam múltiplos fatores, uma pluralidade de pessoas, variamente ordenada, pelo que a rigor a lei é o resultado de uma vontade coletiva, a síntese da vontade de órgãos estaduais diversos.

E precisamente em virtude desta colaboração, e porque entre os que participam na elaboração da lei subsistem correntes espirituais várias, opiniões e motivos não coincidentes, e por vezes mesmo têm lugar transações de tendências para se chegar a um acordo, não é possível falar de uma intenção real do legislador.

O legislador é uma abstração. A lei, diz Kohler, deve conceber-se como um organismo corpóreo penetrado por um impulso espiritual. O elemento corpóreo é a palavra da lei, pois que a palavra não é simplesmente o meio de prova, mas o veículo necessário, o substrato do conteúdo espiritual, não é só revelação, mas realização do pensamento legislativo.

A obra legislativa é como uma obra artística em que a obra de arte e a concepção do criador não coincidem. Também o conteúdo espiritual da lei não coincide com aquilo que dela pensam os seus artífices: na lei está sempre um fundo, de inconsciente e apenas suspeitada vida espiritual, em que repousa o trabalho mental de séculos.

E assim chegamos à objetivação da lei. *A lei deve interpretar-se em si mesma, como incorporando um pensamento e uma vontade própria. A interpretação consiste em declarar não o sentido histórico que o legislador materialmente ligou ao princípio, mas o sentido que ali está imanente e vivo. Eis o que, precisamente, se quer exprimir com a fórmula metafórica - vontade da lei. Esta fórmula não pretende significar que a lei tem um querer no sentido psicológico, mas apenas que encerra uma vontade objetivada, um querido (voluta) independente do pensar dos seus autores, e que recebe um sentido próprio, seja em conexão com as outras normas, seja com referência ao escopo que a lei visa alcançar.*

O jurista há de ter sempre diante dos olhos o escopo da lei, quer dizer, o resultado prático que ela se propõe conseguir. A lei é um ordenamento de relações que mira satisfazer certas necessidades e deve interpretar-se no sentido que melhor responda a esta finalidade e, portanto, em toda a plenitude que assegure tal tutela.

Ora isto pressupõe que o intérprete não deve limitar-se a simples operações lógicas, mas tem de efetuar complexas apreciações de interesses, embora no do âmbito legal! E daqui a dificuldade da interpretação, que não é simples arte lingüística ou palestra de exercitações lógicas, mas ciência da vida e metódica do direito.

Visto o caráter objetivo do sentido da lei, conclui-se que esta pode ter um valor diferente do que foi pensado pelos seus autores, que pode produzir conseqüências e resultados imprevisíveis ou, pelo menos, inesperados no momento em que foi feita, e por último que com o andar dos tempos o princípio ganha mais amplo horizonte de aplicação, estendendo-se a relações diversas das originalmente contempladas, mas que, por serem de estrutura igual, se subordinam ao seu domínio (fenômeno de projeção). (In Como Aplicar e Interpretar as Leis, Coleção Clássicos do Direito, Ed. Líder, Belo Horizonte, 2005, p. 29-32).

Assim, ao proceder à busca do alcance do instituto da espontaneidade, merece transcrição o dispositivo legal que, originariamente, tratou do tema (artigo 76, inciso I, da Lei n. 4.502/1964, que dispunha sobre o imposto de consumo incidente sobre produtos industrializados), *verbis*:

Art. 76. Não serão aplicadas penalidades:

I - aos que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente, a repartição fazendária competente, para denunciar a falta e sanar a irregularidade, ressalvados os casos previstos no art. 81, nos incisos I e II do art. 83 e nos incisos I, II e III do art. 87;

(...)

~~Art. 81. Os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente o órgão arrecadador competente, para recolher imposto não pago na época própria, ficarão sujeitos às multas de 10% (dez por cento), 20% (vinte por cento) e 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, cobradas na mesma guia, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até quinze, trinta e após trinta dias do término do prazo legal de pagamento ou da data prevista para a sua realização.~~

Art. 81. Os contribuintes que, antes de qualquer procedimento fiscal, procurarem espontaneamente o órgão arrecadador competente, para recolher imposto não pago na época própria, ficarão sujeitos às multas de 5% (cinco por cento), 10% (dez por cento) e 20% (vinte por cento) do valor do imposto, cobrados na mesma guia, conforme o recolhimento se realize, respectivamente, até trinta, sessenta e após sessenta dias do término do prazo legal do pagamento ou da data prevista para sua realização. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 34, de 1966) (Revogado pelo Decreto-Lei n. 1.736, de 1979).

Parágrafo único. Quando o contribuinte, antes de qualquer procedimento fiscal, recolher, no prazo previsto nesta lei, o imposto que, total ou parcialmente,

deixou de lançar na nota fiscal, incorrerá apenas na multa cominada no artigo 84 para a respectiva obrigação acessória. (Revogado pelo Decreto-Lei n. 1.736, de 1979).

Art. 83. Incorrem em multa igual ao valor comercial da mercadoria ou ao que lhe é atribuído na nota fiscal, respectivamente: (Vide Decreto-Lei n. 326, de 1967).

I - os que entregarem ao consumo, ou consumirem, produtos de procedência estrangeira introduzidos clandestinamente no país ou importados irregular ou fraudulentamente, ou que tenham entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido, desacompanhados da nota de importação ou de nota fiscal com tudo os requisitos desta lei, conforme o caso ou sem que tenham sido regularmente registrados, quando da entrada e da saída, nos livros ou fichas de contrôlo quantitativo próprio;

II - os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta lei, notas fiscais que não correspondam à saída efetiva dos produtos nelas descritos, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, se utilizarem dessas notas para produção de qualquer efeito fiscal.

I - Os que entregarem ao consumo, ou consumirem produto de procedência estrangeira introduzido clandestinamente no País ou importado irregular ou fraudulentamente ou que tenha entrado no estabelecimento, dêle saído ou nêle permanecido desacompanhado da nota de importação ou da nota-fiscal, conforme o caso; (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968).

II - Os que emitirem, fora dos casos permitidos nesta Lei, nota-fiscal que não corresponda à saída efetiva, de produto nela descrito, do estabelecimento emitente, e os que, em proveito próprio ou alheio, utilizarem, receberem ou registrarem essa nota para qualquer efeito, haja ou não destaque do impôsto e ainda que a nota se refira a produto isento. (Redação dada pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968).

§ 1º No caso do inciso I, a pena não prejudica a que fôr aplicável ao comprador ou recebedor do produto, e no caso do inciso II, é independente da que fôr cabível pela falta ou insuficiência de recolhimento do impôsto, em razão da utilização da nota, não podendo, em qualquer dos casos, o mínimo da multa aplicada ser inferior ao grau máximo da pena prevista no artigo seguinte para a classe de capital do infrator.

§ 2º Incorre na multa de 50% (cinquenta por cento) do valor comercial da mercadoria o transportador que conduzir produto de procedência estrangeira que saiba, ou deva presumir pelas circunstâncias do caso, ter sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente.

§ 3º Aplica-se a multa de 30% (trinta por cento) do valor comercial do produto estrangeiro legalmente importado ou adquirido a todo aquele: (Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968) (Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997).

I – que receber, conservar, entregar a consumo ou consumir, sem registro nos livros ou fichas de controle quantitativos próprios, quando da entrada ou saída do estabelecimento; (Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968) (Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997).

II – que emitir nota fiscal sem algum dos requisitos legais ou regulamentares; (Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968) (Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997).

III – que não o tiver marcado ou selado na forma prevista no regulamento ou em ato normativo. (Incluído pelo Decreto-Lei n. 400, de 1968) (Revogado pela Lei n. 9.532, de 1997).

Art. 87. Incorre na pena de perda da mercadoria o proprietário de produtos de procedência estrangeira, encontrados fora da zona fiscal aduaneira, em qualquer situação ou lugar, nos seguintes casos:

I - quando o produto, tributado ou não, tiver sido introduzido clandestinamente no país ou importado irregular ou fraudulentamente;

II - quando o produto, sujeito ao imposto de consumo, estiver desacompanhado da nota de importação ou de leilão, se em poder do estabelecimento importador ou arrematante, ou de nota fiscal emitida com obediência a todas as exigências desta lei, se em poder de outros estabelecimentos ou pessoas, ou ainda, quando estiver acompanhado de nota fiscal emitida por firma inexistente.

III - quando o produto sujeito ao imposto de consumo não tiver sido regularmente registrado nos livros ou fichas de controle quantitativo próprios, ou quando não tiver sido marcado e selado, na forma determinada pela autoridade competente.

§ 1º Se o proprietário não for conhecido ou identificado, considera-se como tal, para os efeitos deste artigo, o possuidor ou detentor da mercadoria.

§ 2º O fato de não serem conhecidas ou identificadas as pessoas a que se referem este artigo e o seu parágrafo 1º, não obsta a aplicação da penalidade, considerando-se, no caso, a mercadoria como abandonada.

§ 3º Na hipótese do parágrafo anterior, em qualquer tempo, antes ocorrida a prescrição, o processo poderá ser reaberto exclusivamente para apuração da autoria, vedada a discussão de qualquer outra matéria ou a alteração do julgado quando à infração, a prova de sua existência, à penalidade aplicada e os fundamentos jurídicos da condenação.

§ 4º No caso do inciso II deste artigo, a nota fiscal será substituída pela guia de trânsito se ocorre qualquer das hipóteses previstas no artigo 54.



Entrementes, no anteprojeto de Código Tributário Nacional, elaborado pelo jurista Rubens Gomes de Souza em 1953, a “denúncia espontânea” era elencada como uma das formas de exclusão da punibilidade, senão vejamos:

Artigo 289. Excluem a punibilidade:

I - A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa competente, se o montante do tributo devido depender de apuração;

II - O erro de direito ou sua ignorância, quando excusáveis.

§ 1º. Sem prejuízo das hipóteses em que, face às circunstâncias do caso, seja excusável o erro de direito para os efeitos previstos na alínea II deste artigo, considera-se tal o erro, a que seja induzido o infrator leigo por advogado, contador, economista, despachante ou pessoa que se ocupe profissionalmente de questões tributárias.

§ 2º. As causas de exclusão da punibilidade previstas neste artigo não se aplicam:

I - Às infrações de dispositivos da legislação tributária referentes a obrigações tributárias acessórias;

II - Aos casos de reincidência específica. (Anteprojeto de Código Tributário Nacional - publicado para receber sugestões nos termos da Portaria n. 784, de 19.8.1953, do Ministro da Fazenda, Rio de Janeiro, 1953).

Nada obstante, após severas críticas doutrinárias, o aludido dispositivo restou revogado, “surgindo em seu lugar, nova redação com o artigo 174 do projeto que é, por sinal, muito semelhante a do atual artigo 138, do CTN”: “A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito de importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo devido dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada depois do início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização.” (Carlos Vaz, no artigo intitulado “Denúncia Espontânea”, *in* Sanções Administrativas Tributárias, Coordenação de Hugo de Brito Machado, Co-edição: Dialética e ICET, São Paulo e Fortaleza, 2004, p. 112-113).

O insigne tributarista Geraldo Ataliba, ressaltando que a tônica das modernas legislações tributárias repousa concomitantemente nas medidas coercitivas e nas suasórias (persuasivas), asseverou que o instituto da espontaneidade (hodiernamente posto de modo amplo e irrestrito) surgiu, no Direito Tributário, “como medida oportunista, que busca a comodidade do Fisco e o incremento da arrecadação, mediante a criação de um estímulo eficaz

ao cumprimento espontâneo dos deveres e obrigações estabelecidos na lei fiscal” (“Espontaneidade no Procedimento Tributário”, *in* Revista de Direito Mercantil n. 13, 1974, p. 32).

Assim, impende reiterar que a denúncia espontânea pressupõe infração tributária, vale dizer, inadimplemento de obrigação tributária principal ou acessória (artigo 113, do CTN), sendo certo que onde o legislador não distingue não é lícito ao intérprete fazê-lo.

A sanção premial contida no instituto da denúncia espontânea exclui as penalidades pecuniárias, ou seja, as multas de caráter eminentemente punitivo, nas quais se incluem as multas moratórias, decorrentes da impontualidade do contribuinte. No particular, sobreleva notar que não persiste a distinção entre multa fiscal moratória e multa fiscal administrativa, uma vez que o STF cancelou a Súmula n. 191, segundo a qual “inclui-se no crédito habilitado em falência a multa fiscal simplesmente moratória”, e editou a *Súmula n. 565*, cristalizando o entendimento de que “a multa fiscal moratória constitui pena administrativa, não se incluindo no crédito habilitado em falência”.

Outrossim, o artigo 138 não restringe, expressamente, a aplicação da denúncia espontânea às *hipóteses em que o Fisco efetua procedimento administrativo tendente apenas à constituição do crédito tributário* (critério este adotado em julgados da Primeira Seção: AgRg nos EAg n. 670.326-PR, publicado no DJ de 1º.8.2006, e AgRg nos EREsp n. 638.069-SC, publicado no DJ de 13.6.2005).

Com efeito, não se afigura escoreita a tese de que a intenção do Fisco com a denúncia espontânea seja viabilizar o aparelhamento de eventual execução fiscal, com a constituição do crédito pelo contribuinte, mediante a confissão do descumprimento da obrigação tributária acessória (entrega da DCTF ou GIA), ante a grande probabilidade de restar impune a sonegação fiscal perpetrada (tributo não declarado, nem pago), tendo em vista que o fato jurídico tributário, ensejador da relação jurídica tributária, só ganha concretude quando o evento tributário (acontecimento no mundo dos fatos) é vertido em linguagem competente. Isto porque a própria norma excludente da responsabilidade por infração (material ou formal) exige que a denúncia seja acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido.

Consectariamente, dessume-se que, em caso de descumprimento da obrigação acessória (“prestar informação”) e principal (“pagar o tributo”), revela-se insuficiente a mera confissão das infrações tributárias formal e substancial, sendo imperioso o recolhimento do tributo devido, o que torna despiciendo o

exercício da ação executiva, donde se infere que o intuito da norma é mesmo assegurar o adimplemento da obrigação tributária principal, quando for este o caso.

Desta sorte, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário (artigos 147-150, do CTN) que a legislação estabeleça, ultimado o prazo para seu recolhimento (obrigação principal) ou descumprido quaisquer dos deveres instrumentais pertinentes (obrigação acessória), enquanto não iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida fiscalizatória tendente à persecução do adimplemento da obrigação de dar ou de fazer em sentido amplo, é autorizado ao contribuinte infrator beneficiar-se do instituto da denúncia espontânea.

Deste modo, *antecipando-se o contribuinte a qualquer procedimento administrativo a partir do evento danoso à Fazenda (inadimplente no prazo), há denúncia espontânea com os consectários do artigo 138, do CTN, máxime porque a Administração Tributária atua ante e post facto, via fiscalização.*

Sobreleva destacar, ainda, que se revela falaciosa a assertiva de que, nas hipóteses de tributo sujeito a lançamento por homologação *declarado e não pago*, a cobrança da exação prescinde de qualquer *procedimento administrativo* ou *medida de fiscalização*, o que afastaria a espontaneidade exigida pelo artigo 138, do CTN. Isto porque a própria apuração e inscrição do débito no livro de registro da dívida pública configura procedimento administrativo de controle de legalidade da constituição do crédito tributário, tendente à produção de título executivo extrajudicial (a CDA) que viabiliza a cobrança judicial da obrigação tributária principal inadimplida.

Por conseguinte, as limitações jurisprudenciais hoje impostas implicam em incidir a denúncia espontânea tão somente em tributos cujas ações já estão prescritas ou sem qualquer aplicação eficaz, porquanto não atende a lógica jurídico-tributária acolher a alegação de que o contribuinte que declarou não terá direito ao benefício, mas aquele que deixou de declarar, assumindo posição mais gravosa em relação ao Fisco, ostenta o direito de pagar o crédito com a exclusão da multa moratória.

Hugo de Brito Machado, ao discorrer sobre o assunto, corrobora o aludido argumento, *verbis*:

Recusar o benefício da denúncia espontânea ao contribuinte que apura o valor do tributo devido e o informa à autoridade competente da administração tributária, embora somente faça o pagamento algum tempo depois de escoado o prazo legalmente para tanto estabelecido, é dar a este um tratamento mais

severo do que o dispensado àquele que nada fez no sentido de cumprir a lei tributária. Permaneceu inteiramente inadimplente, para depois fazer a denúncia espontânea e com esta eximir-se de toda e qualquer penalidade.

É sem dúvida inconveniente o entendimento que estimula o contribuinte a nada declarar a autoridade da administração, e só depois, se e quando resolve pagar o tributo, fazer a denúncia espontânea da infração, beneficiando-se do incentivo estabelecido pelo art. 138 do CTN. (“Tributo Declarado e Denúncia Espontânea”, in Revista de Estudos Tributários n. 17, jan-fev de 2001, p. 51-53).

Outrossim, a utilização da máxima *benigna amplianda, odiosa restringenda* recomenda que, na hipótese em que o texto legal contemple mais de um sentido, o exegeta opte pela interpretação conducente ao efeito mais benigno em detrimento daquela da qual advenha maior inconveniente, desde que não resulte prejuízo para terceiro.

Desta sorte, vencido o prazo de pagamento, qualquer que seja a forma de constituição do crédito tributário, há denúncia espontânea excludente das penalidades correspondentes. Isto porque, a figura da espontaneidade, na sua essência, configura arrependimento fiscal, deveras proveitoso para o Fisco, porquanto o agente infrator, desistindo do proveito econômico que a infração poderia carrear-lhe, adverte a entidade fazendária, sem que ela tenha iniciado qualquer procedimento para a apuração dos fundos potencialmente exigíveis, como soem ser os tributos.

Trata-se de técnica moderna indutora ao cumprimento das leis, que vem sendo utilizada, inclusive nas ações processuais, admitindo o legislador que a parte que se curva ao *decisum* fique imune às despesas processuais, como sói ocorrer na ação monitória, na ação de despejo e no novel segmento dos juizados especiais.

Obedecida essa *ratio essendi* do instituto, exigir qualquer penalidade, após a espontânea denúncia, é conspirar contra a norma inserida no artigo 138, do CTN, malferindo o fim inspirador do instituto, voltado a animar e premiar o contribuinte que não se mantém obstinado ao inadimplemento (sanções premiaias/sanções positivas).

Desta sorte, tem-se como inequívoco que a denúncia espontânea exoneradora que extingue a responsabilidade fiscal é aquela procedida antes da instauração de qualquer procedimento administrativo. Assim, engendrada a denúncia espontânea nesses moldes, os consectários da responsabilidade fiscal desaparecem, por isso que se reveste de *contraditio in terminis* impor

ao denunciante espontâneo a obrigação de pagar “multa”, cuja natureza sancionatória é inquestionável. Diverso é o tratamento quanto aos juros de mora, incidentes pelo fato objetivo do pagamento a destempo, bem como a correção monetária, mera atualização do principal.

Essa exegese, mercê de conferir coerência à jurisprudência da Corte, cumpre o postulado do artigo 112, do CTN, afinado com a novel concepção de que o contribuinte não é objeto de tributação senão sujeito de direitos, por isso que: “A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: I - à capitulação legal do fato; II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos; III - à autoria, imputabilidade, ou punibilidade; IV - à natureza da penalidade aplicável, ou à sua graduação.” (artigo 112, do CTN). Nesse sentido: *RE n. 110.399-SP*, Relator Ministro Carlos Madeira, publicado no DJ de 27.2.1987; *RE n. 90.143-RJ*, Relator Ministro Soares Muñoz, publicado no DJ de 16.3.1979; e *REsp n. 218.532-SP*, Relator Ministro Garcia Vieira, publicado no DJ de 13.12.1999.

Inegável, assim, que, engendrada a denúncia espontânea nesses termos, revela-se incompatível a aplicação de qualquer punição. Sob esse enfoque, inafastável a memorável lição de Ataliba no sentido de que: “O art. 138 do C.T.N. é incompatível com qualquer punição. Se são indiscerníveis as sanções punitivas, tornam-se peremptas todas as pretensões à sua aplicação. Por tudo isso, sentimo-nos autorizados a afirmar que a auto-denúncia de que cuida o art. 138 do C.T.N. extingue a punibilidade de infrações (chamadas penais, administrativas ou tributárias).” (Leandro Paulsen, *Direito Tributário*, p. 979, 6ª ed., cit. Geraldo Ataliba *in* Denúncia Espontânea e Exclusão de Responsabilidade Penal, em *Revista de Direito Tributário* n. 66, Ed. Malheiros, p. 29).

Há corrente doutrinária que pugna que o instituto da denúncia espontânea não está voltado para o campo do Direito Tributário material (campo de atuação das regras da incidência tributária), mas, sim, estruturada para regular os efeitos concebidos na seara do Direito Penal, quando, simultaneamente, a infração tributária estiver sustentada em conduta ou ato tipificado na lei penal como crime (José Antônio Minatel, no artigo intitulado “Denúncia Espontânea e Multa de Mora nos Julgamentos Administrativos”, *in* *Revista Dialética do Direito Tributário* n. 33, junho/1998, p. 85). Consoante a referida doutrina, “tem sentido o artigo 138 referir-se à exclusão da responsabilidade por infrações,

porque voltado para o campo exclusivo das imputações penais, assertiva que é inteiramente confirmada pelo artigo que lhe antecede” (artigo 137), “vazado em linguagem que destoa do campo tributário”.

Entrementes, o artigo 138 é norma geral de direito tributário, dirigindo-se a quaisquer infrações à legislação tributária, sendo certo que existe, hodiernamente, dispositivo legal específico que alude aos ilícitos penais, qual seja, o artigo 34, da Lei n. 9.249/1995, *verbis*:

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.

Aliás, valiosa a lição de Sacha Calmon Navarro Coelho, segundo o qual: “Ligar a exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea aos ilícitos somentes referidos no art. 137, seria o maior dos absurdos. Significaria perdoar as multas pela prática de ilícitos fortes e não perdoar as multas pela prática de ilícitos brandos” (“Denúncia Espontânea - Efeitos - Interpretação do art. 138, do Código Tributário Nacional”, *in* Revista de Direito Público n. 32, novembro/dezembro de 1974, p. 234-241).

No que pertine à necessidade ou não de forma especial para a configuração da denúncia espontânea, doutrina abalizada assinala que:

Como os pagamentos dos tributos são efetuados através de guias em que constam expressamente o código da receita (qual o tributo pago), a competência, o valor principal e de juros, o simples recolhimento a destempo, desde que verificada a espontaneidade, implica a incidência do art. 138, do CTN, não se fazendo necessário comunicação especial ao Fisco, pois este tomará conhecimento naturalmente. De fato, não havendo a exigência, por lei, de forma especial e contendo, a guia, os elementos necessários à identificação do tributo pago, restam satisfeitos os requisitos: informação e satisfação do débito. (Leandro Paulsen, *in* Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 8ª Ed., Porto Alegre, 2006, p. 1.056).

A denúncia espontânea de infração não é ato solene, nem a lei exige que ela se faça desta ou daquela forma.

A forma irá depender da natureza e dos efeitos da infração. Se, por exemplo, a infração consistiu em que certo contribuinte de um tributo sujeito a “lançamento por homologação” (ou seja, contribuinte que tem o dever legal de recolher o tributo independentemente de qualquer providência prévia do Fisco) deixou de

efetuar o pagamento no prazo legal, o modo de sanar essa infração é comparecer à repartição fiscal (ou aos bancos credenciados para receber e dar quitação do tributo) e pagar seu débito; na própria guia de recolhimento já se indicará que se trata de recolhimento a destempo, e, por isso, os juros de mora devem também ser recolhidos. Não se requerem outras providências burocráticas. (Luciano Amaro, *in* Direito Tributário Brasileiro, 10ª ed., Ed. Saraiva, São Paulo, 2004, p. 438).

Outrossim, em se tratando de hipótese em que o ilícito tributário consiste no descumprimento da obrigação principal, cujo objeto independa de apuração pela autoridade administrativa, a denúncia espontânea somente se configura com o *pagamento integral do tributo devido* acrescido dos juros de mora, *donde se deduz que o recolhimento parcial da exação não enseja a benesse fiscal. Isto porque a existência de saldo devedor induz a permanência da situação de irregularidade do contribuinte infrator.*

Neste sentido, *mutatis mutandis*, confirmam-se as ementas dos seguintes julgados desta Corte:

Tributário. CTN, art. 138. Denúncia espontânea. Parcelamento do débito. Multa moratória. Incidência. Precedentes da eg. 1ª Seção.

- Consoante entendimento sumulado do extinto TFR, "a simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea."

- *Para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea é imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios; somente o pagamento integral extingue o débito, daí a legalidade da cobrança da multa em face da permanência do devedor em mora.*

- Agravo regimental improvido. (AgRg no Ag n. 601.499-SC, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Segunda Turma, publicado no DJ de 15.5.2006).

Tributário e Processual Civil. Embargos de declaração. Decisão de relator em embargos de divergência. Recebimento como agravo regimental. Princípio da fungibilidade dos recursos. Confissão da dívida. Parcelamento. Denúncia espontânea. Não configuração. Súmula n. 208 do TFR. Multa. Legalidade da cobrança. Precedente da eg. 1ª Seção (REsp n. 284.189-SP). Súmula n. 168-STJ.

- Inadmissíveis embargos declaratórios contra decisão monocrática de relator, devem ser recebidos como agravo regimental, em face do princípio da fungibilidade recursal.

- Consoante entendimento sumulado do extinto TFR, "A simples confissão da dívida, acompanhada do pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea".

- Para exclusão da responsabilidade pela denúncia espontânea é imprescindível a realização do pagamento do tributo devido, acrescido da correção monetária e juros moratórios; só o pagamento integral extingue o débito, daí a legalidade da cobrança da multa em face da permanência do devedor em mora.

- Entendimento consagrado por esta eg. 1ª Seção a partir do julgamento do REsp n. 284.189-SP.

- Incidência da Súmula n. 168-STJ.

- Agravo regimental improvido. (EDcl nos EREsp n. 488.166-MG, Relator Ministro Francisco Peçanha Martins, Primeira Seção, publicado no DJ de 23.5.2005).

Tributário. Embargos de divergência. Confissão da dívida. Parcelamento do débito. Denúncia espontânea não configurada. Exclusão da multa moratória. Impossibilidade.

1. O benefício previsto no art. 138 do CTN não se aplica aos casos em que o contribuinte faz opção pelo parcelamento do débito tributário, exigindo-se, para a exclusão da multa moratória, o integral pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou o depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa.

2. A LC n. 104/2001, que inseriu no CTN o art. 155-A, § 1º, apenas incide sobre os parcelamentos posteriores ao seu advento. Entende a 1ª Seção, contudo, que tal dispositivo apenas positivou norma que já se continha no sistema, decorrente da interpretação sistemática do art. 138 do CTN.

3. “A simples confissão de dívida, acompanhada do seu pedido de parcelamento, não configura denúncia espontânea” (Súmula n. 208-TFR).

4. Embargos de divergência acolhidos. (EResp n. 477.265-PE, Relator Ministro Castro Meira, Primeira Seção, publicado no DJ de 9.8.2004).

In casu, o pagamento parcial do tributo, reconhecido pelo próprio contribuinte infrator, impede a subsunção de sua conduta à norma jurídica instituidora do benefício da denúncia espontânea, razão pela qual melhor sorte não assiste ao ora recorrente.

Com essas considerações, *nego provimento ao recurso especial*, divergindo do voto do e. Ministro Relator, no que pertine à prescrição e à concepção da denúncia espontânea.

VOTO-VISTA

A Sra. Ministra Eliana Calmon: - O presente recurso tem como relator o Ministro Castro Meira, que, em judicioso voto, deu parcial provimento ao especial da empresa.

Pedi vista dos autos por conta dos memoriais oferecidos pela empresa, nos quais destaca que não está a discutir o não-pagamento do imposto ICMS, porque o *plus*, cobrado pela **Fazenda** foi considerado inconstitucional pelo STF, que reduziu a alíquota de 18% (dezoito por cento) para 17% (dezesete por cento). Esclarece a empresa que efetuou o pagamento da importância do imposto que lhe pareceu devida, recolhendo-a por força de liminar, na data que entendeu devida a importância, ou seja, trinta dias depois da liminar e no 3º dia útil, o que também lhe valeu acréscimo pela impontualidade.

Em verdade, o litígio está na discussão de algumas teses bastante interessantes:

- a) a data em que se constitui o crédito tributário nos impostos lançados por homologação;
- b) o termo *a quo* da decadência e da prescrição nos impostos lançados por homologação; e
- c) a questão da denúncia espontânea do contribuinte, que declara mas não paga o tributo;

O relator aplicou a jurisprudência da Primeira Seção, mencionando o meu pessoal inconformismo em ver agravada a situação do contribuinte, que declara e não paga pontualmente, e da situação do contribuinte que sequer declara.

Entretanto, considerou prescritas todas as parcelas vencidas cinco anos antes de 25 de setembro de 1997, ao verificar que a última parcela foi declarada em julho, para vencimento em agosto.

Com referência à tese da denúncia espontânea, afastou o relator a sua aplicação.

Assim, resumida a posição do Ministro Castro Meira, pontuo como relevantes as questões seguintes:

- a) tudo começou quando o Fisco cobrou da empresa o ICMS a uma alíquota de 18% (dezoito por cento), quando o STF já reconheceu que era de 17% (dezesete por cento);
- b) a empresa ingressou com ação declaratória de nulidade, o que não inibiu o Fisco de executá-la, porque só houve pagamento do que a empresa entendeu devido, com uma agravante, depois do prazo indicado pela **Fazenda**, permitindo-lhe o depósito parcial por meio de liminar em ação cautelar; e

c) ao fim e ao cabo, a empresa contribuinte estava com a razão quanto ao valor do principal, mas como fez por via judicial, o recolhimento foi a destempo, ou seja, trinta dias depois da liminar, a **Fazenda** considerou que eram devidos os consectários legais pela impontualidade – juros de mora e a multa de 30% (trinta por cento).

A questão que se coloca é a seguinte: por ter feito o pagamento por força de liminar acautelatória, pode o contribuinte, ainda assim, ser considerado impontual?

A resposta é positiva, se aplicada a jurisprudência da Corte, sobre a qual guardo reservas.

Assim sendo, voto com o relator, provendo em parte o especial, diante da prescrição de determinadas parcelas.

É o voto.