



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.095.822 - SC (2008/0215803-6)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FRIGORÍFICO EL GOLLI LTDA
ADVOGADO : JAIME LUIZ LEITE E OUTRO(S)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSSL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. MULTA DO ART. 44, II, DA LEI 9.430/96. NECESSIDADE DE MANIFESTO INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. ART. 136 DO CTN C/C ART. 112 DO CTN. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ CONSIGNADA PELO TRIBUNAL A QUO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

2. Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção. É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, *verbis*:

"Art. 112. 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."

3. Doutrina de escol leciona que:

- "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

4. Precedentes de ambas Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010; REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008; REsp 254.276/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007; REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006; REsp 423.083/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 02/08/2006; REsp 323.982/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 30/08/2004.

5. *In casu*, resta incontroversa nos autos a irregularidade na escrituração contábil da recorrida, uma vez que as operações financeiras (depósitos e pagamentos) ocorridas no ano de 1998, em conta corrente cadastrada em nome de funcionário da empresa autora, compunham a declaração de rendimentos à tributação realizada pela empresa no referido ano base, razão pela qual parte do faturamento decorrente da referida movimentação financeira não foi oferecida à tributação.

6. O Juízo singular aplicou multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

7. O Tribunal *a quo* entendeu pela ausência de má-fé a ensejar a redução da multa aplicada pelo Juízo singular, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor:

"Não se depreende das provas a má-fé dos administradores da empresa. As circunstâncias em que ocorreram os fatos, circunscritos ao ano-base de 1998, denotam que as irregularidades partiram mais da inexperiência do que de qualquer ação dolosa. Dessa forma, mostra-se razoável a redução do percentual da multa para 75%, enquadrando, assim, a situação no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê penalidade para os casos de falta de declaração e de declaração inexata."

8. Deveras, restou assentado, inclusive na sentença, **a ausência do intuito de fraude**, requisito indispensável à incidência da multa de 150%, na dicção do art. 44, II, da Lei 9.430/96, o que se coaduna com a ressalva do art. 136 do CTN: **"Salvo disposição de**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

lei em contrário (...)”, consoante denota-se da seguinte passagem do *decisum* singular, *litteris*:

"Com efeito, o proceder do autor não foi correto e a sua contabilidade não traduz efetivamente a sua movimentação.

Entretanto, pelo que consta dos autos, este proceder ocorreu apenas no ano de 1998 em razão do problema de saúde do sócio Eider Gothif Ern. E considerando o rígido controle da CIDASC (documentos constantes dos autos) é razoável entender-se que parte da movimentação da conta está inserida no faturamento da empresa."

9. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se 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.

10. À míngua da possibilidade de aferir o intuito de fraude, afastado pela instância *quo* (Súmula 07), intangível revela-se, sob o ângulo da justiça tributária, o acórdão recorrido.

11. Recurso especial desprovido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos, os Ministros da PRIMEIRA TURMA do Superior Tribunal de Justiça acordam, na conformidade dos votos e das notas taquigráficas a seguir, por unanimidade, negar provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília (DF), 16 de dezembro de 2010(Data do Julgamento)

MINISTRO LUIZ FUX
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.095.822 - SC (2008/0215803-6)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por Fazenda Nacional, com fulcro na alínea "a" do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TRF da 4ª Região, assim ementado:

IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. ART. 148 CTN. SIGILO BANCÁRIO. CRUZAMENTO DE DADOS DA CPMF PARA VERIFICAÇÃO DE OUTROS FATOS GERADORES. COISA JULGADA. MULTA. ART. 44 DA LEI Nº 9.430/96. DOLO. NÃO CONFIGURADO.

A suposta violação do sigilo bancário do funcionário da empresa já foi alvo de decisão judicial (mandado de segurança nº 20017205002543-2 impetrado pelo próprio João Schmitz combatendo a utilização dos dados da conta corrente existente em seu nome), inclusive com o trânsito em julgado de acórdão proferido pelo STJ no Recurso Especial nº 479201/SC, publicado no DJU de 24/05/04. Essa foi a decisão final do Poder Judiciário sobre a questão e não pode a autora reproduzir tal discussão em que o titular da conta já impetrou ação própria visando a resguardar seu direito sem obter sucesso ao final da demanda, sob pena de ofensa à coisa julgada.

Do conjunto probatório constante dos autos é razoável presumir que parte da movimentação da conta está inserida no faturamento da empresa.

A própria autora reconhece, em seu apelo, a forma deficitária com que realizava o registro de sua escrita fiscal, tanto que no ano seguinte modificou a sua operacionalização. Na verdade, assumiu o risco de ver contra si realizada ação fiscal e a respectiva autuação sem a possibilidade de produzir prova em contrário por meio de escrita confiável que refletisse a realidade da movimentação financeira da empresa.

O registro contábil é ônus do comerciante para fins de comprovação de sua regularidade tributária e financeira. Assim como afirmado pela autora, a legislação permite que a contabilidade da empresa seja feita de forma sintética. Contudo, a formalidade deve ser observada na medida em que forneça segurança suficiente para reconstituir as operações realizadas em dado período. Não foi o que se verificou no caso tela.

Não se depreende das provas a má-fé dos administradores da empresa. As circunstâncias em que ocorreram os fatos, circunscritos ao ano-base de 1998, denotam que as irregularidades partiram mais da inexperiência do que de qualquer ação dolosa. Dessa forma, mostra-se razoável a redução do percentual da multa para 75%, enquadrando, assim, a situação no inciso I do art. 44 da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Lei nº 9.430/96, que prevê penalidade para os casos de falta de declaração e de declaração inexata.

Noticiam os autos que Frigorífico El'Golli Ltda. ajuizou ação anulatória de lançamento de crédito tributário em face da Fazenda Nacional. Relatou a autora que explora a atividade de abate de animais para posterior comercialização de carne a seus clientes e que, no ano de 1998, promoveu a aquisição de bovinos e suínos por meio do funcionário Sr. João Schmitz. Para tanto, referido preposto da empresa abriu conta corrente em instituição financeira, por meio da qual, mediante cheque, saldava o pagamento das aquisições de animais para abate junto a pequenos produtores da região. A Receita Federal cruzou dados da movimentação financeira vinculada a esse funcionário e constatou a incompatibilidade com os rendimentos por ele declarados. Dessa forma, o mesmo foi intimado a prestar esclarecimentos, oportunidade em que foi explicada a sistemática de trabalho por ele realizada em face de suas atividades profissionais de compra de gado para a sua empregadora. Semelhante explicação foi dada à Polícia Federal em inquérito instaurado contra o Sr. João Schmitz e os sócios do frigorífico. Foi encerrado o procedimento fiscal contra o funcionário e a autora foi notificada pela Receita Federal em 24/01/2003 a recolher a importância de R\$ 4.199.974,72 referente a multa e tributos federais em razão da movimentação financeira ocorrida na conta corrente existente em nome de pessoa física e que, efetivamente, correspondia, segundo consta, a operações (recursos provenientes de venda de carne e utilizados no pagamento de fornecedores) realizadas pela empresa autora. Sustentou, na inicial, a ilegalidade da notificação por meio dos seguintes argumentos: a) não há norma legal no ordenamento tributário que preveja mera movimentação financeira como fato gerador de tributos e o respectivo lançamento de ofício pela Autoridade Fazendária; b) não há relação jurídica entre a movimentação bancária e a constituição de crédito tributária; c) a utilização de dados da CPMF da conta corrente existente em nome do Sr. João Schmitz é ilegal pois fere o sigilo bancário, bem como não pode a norma trazida pela Lei nº 10.174, de 10/01/2001, que prevê o direito de utilização dos dados referentes à Contribuição retroagir ao período debatido nos autos, ano de 1998; d) desobediência à ordem judicial (Mandado de Segurança impetrado pelo Sr. João Schmitz) que proibiu a utilização das referidas informações como base para os lançamentos efetuados contra a empresa.

Sobreveio sentença, julgando parcialmente procedente o pedido, para desconstituir parte dos créditos tributários lançados em face da autora. O valor inicialmente apurado pela Fazenda Nacional, que alcançou o montante de R\$ 4.199.974,72 (quatro milhões cento e noventa e nove mil novecentos e setenta e quatro reais e setenta e dois centavos), baseou-se na



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

tributação efetuada sobre a totalidade da movimentação financeira encontrada na conta corrente em nome do funcionário da empresa no ano de 1998 que, por sua vez, chegou ao montante de R\$ 3.704.314,84 (três milhões setecentos e quatro mil trezentos e quatorze reais e oitenta e quatro centavos). A Magistrada "*a quo*", por outro lado, levando em consideração que a empresa já havia declarado espontaneamente no mesmo ano-base o faturamento de R\$ 2.137.821,67 (dois milhões cento e trinta e sete mil oitocentos e vinte e um reais e sessenta e sete centavos), entendeu que, para apuração da base de cálculo tributável no período, o correto seria deduzir da movimentação total verificada na conta-corrente do empregado (R\$ 3.704.314,84) este valor já declarado (R\$ 2.137.821,67), alcançando, assim, a base de cálculo omitida à tributação de R\$ 1.566.493,17 (um milhão quinhentos e sessenta e seis mil quatrocentos e noventa e três reais e dezessete centavos). Em face da sucumbência recíproca, cada parte foi condenada a arcar com as verbas honorárias de seu próprio patrono e com a metade das custas adiantadas.

O Tribunal Regional deu parcial provimento à apelação da empresa, apenas para reduzir o percentual da multa, e negou provimento à apelação fazendária e à remessa oficial.

Foram opostos embargos de declaração por ambas as partes, que restaram acolhidos apenas para fins de prequestionamento.

Nas razões recursais, alegou-se violação dos arts. 535 do CPC e 136 do CTN, ao argumento de que a responsabilidade por infração à legislação tributária é objetiva, porquanto independe da intenção do agente e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Foram apresentadas contra-razões ao apelo, que foi admitido na instância de origem.

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.095.822 - SC (2008/0215803-6)

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IRPJ. CSLL. OMISSÃO DE RECEITA. AUFERIÇÃO INDIRETA. MULTA DO ART. 44, II, DA LEI 9.430/96. NECESSIDADE DE MANIFESTO INTUITO DE FRAUDE. INOCORRÊNCIA. ART. 136 DO CTN C/C ART. 112 DO CTN. AUSÊNCIA DE MÁ-FÉ CONSIGNADA PELO TRIBUNAL A QUO. VIOLAÇÃO AO ARTIGO 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

2. Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção. É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, *verbis*:

"Art. 112. 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."

3. Doutrina de escol leciona que:

- "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

4. Precedentes de ambas Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010; REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008; REsp 254.276/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007; REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006; REsp 423.083/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 02/08/2006; REsp 323.982/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 30/08/2004.

5. *In casu*, resta incontroversa nos autos a irregularidade na escrituração contábil da recorrida, uma vez que as operações financeiras (depósitos e pagamentos) ocorridas no ano de 1998, em conta corrente cadastrada em nome de funcionário da empresa autora, compunham a declaração de rendimentos à tributação realizada pela empresa no referido ano base, razão pela qual parte do faturamento decorrente da referida movimentação financeira não foi oferecida à tributação.

6. O Juízo singular aplicou multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

7. O Tribunal *a quo* entendeu pela ausência de má-fé a ensejar a redução da multa aplicada pelo Juízo singular, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor:

"Não se depreende das provas a má-fé dos administradores da empresa. As circunstâncias em que ocorreram os fatos, circunscritos ao ano-base de 1998, denotam



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

que as irregularidades partiram mais da inexperiência do que de qualquer ação dolosa. Dessa forma, mostra-se razoável a redução do percentual da multa para 75%, enquadrando, assim, a situação no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê penalidade para os casos de falta de declaração e de declaração inexata."

8. Deveras, restou assentado, inclusive na sentença, a ausência do intuito de fraude, requisito indispensável à incidência da multa de 150%, na dicção do art. 44, II, da Lei 9.430/96, o que se coaduna com a ressalva do art. 136 do CTN: "Salvo disposição de lei em contrário (...)", consoante denota-se da seguinte passagem do decisum singular, litteris:

"Com efeito, o proceder do autor não foi correto e a sua contabilidade não traduz efetivamente a sua movimentação.

Entretanto, pelo que consta dos autos, este proceder ocorreu apenas no ano de 1998 em razão do problema de saúde do sócio Eider Gothif Ern. E considerando o rígido controle da CIDASC (documentos constantes dos autos) é razoável entender-se que parte da movimentação da conta está inserida no faturamento da empresa."

9. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se 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.

10. À míngua da possibilidade de aferir o intuito de fraude, afastado pela instância *a quo* (Súmula 07), intangível revela-se, sob o ângulo da justiça tributária, o acórdão recorrido.

11. Recurso especial desprovido.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, impõe-se o conhecimento do recurso, ante o prequestionamento implícito da matéria federal suscitada.

No tocante à violação do art. 535 do CPC, não assiste razão ao recorrente. Isto porque dita violação ocorre quando há omissão, obscuridade ou contrariedade no acórdão recorrido, não estando o magistrado obrigado a tecer comentários exaustivos sobre todos os pontos alegados pela parte, mas antes, a analisar as questões relevantes para o deslinde da controvérsia.

Destarte, não merece acolhida a alegação de que o julgado do Tribunal Regional, a despeito da oposição de embargos, não tenha se pronunciado acerca de todas as questões relevantes da demanda, e que, em consequência, tenha violado o art. 535, II, do CPC, porquanto o referido *decisum* mostra-se devidamente fundamentado.

Com efeito, a responsabilidade do agente pelo descumprimento das obrigações tributárias principais ou acessórias, via de regra, é objetiva, na dicção do Código Tributário Nacional:

"Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato."

Deveras, a constatação objetiva da infração tributária é matéria diversa da dosimetria da sanção.

É que, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, *verbis*:

"Art. 112. 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."

Doutrina de escol leciona que:



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

- "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro, é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa. De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa, não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107)

- "Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418)

- Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

No mesmo sentido, há precedentes de ambas Turmas de Direito Público:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. EXPORTAÇÃO DE MERCADORIAS. DOCUMENTAÇÃO. ERRO MATERIAL SANADO. INEXISTÊNCIA DE DANO AO ERÁRIO E DE INTENÇÃO DE LESAR O FISCO. NÃO APLICAÇÃO DA PENA DE PERDIMENTO DE BENS. AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO AO ART. 136 DO CTN.

1. Não houve a alegada ofensa ao artigo 535 do CPC. É que, muito embora a parte recorrente tenha oposto embargos de declaração, tem-se que, em não havendo no acórdão omissão, contradição ou obscuridade capaz de ensejar o acolhimento da medida integrativa, tal não é servil para forçar o ingresso na instância extraordinária. Com efeito, afigura-se despicienda, nos termos da jurisprudência deste Tribunal, a refutação da totalidade dos argumentos trazidos pela parte, com a citação explícita de todos os dispositivos infraconstitucionais que aquela entender pertinentes ao desate da lide.

2."Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

aplicação da equidade e do princípio da lei tributária in dubio pro contribuinte – arts. 108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005." (REsp 278.324/SC; Rel.

Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006).

3. O art. 136 do CTN não foi considerado inconstitucional por esta Corte, não havendo que se falar em violação da Súmula Vinculante n.

10 ou do art. 97 da CF/88.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 982.224/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/05/2010, DJe 27/05/2010)

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. SUPOSTA OFENSA AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA DE OMISSÃO NO ACÓRDÃO RECORRIDO. TRIBUTÁRIO. ICMS. MULTA APLICADA POR CANCELAMENTO DE NOTAS FISCAIS. AFASTAMENTO PELO TRIBUNAL DE ORIGEM. DISCUSSÃO ACERCA DA INCIDÊNCIA DO ART. 136 DO CTN.

1. Não viola o art. 535 do CPC o acórdão que, mesmo sem se ter pronunciado sobre todos os temas trazidos pelas partes, manifestou-se de forma precisa sobre aqueles relevantes e aptos à formação da convicção do órgão julgador, resolvendo de modo integral o litígio.

2. Tratando-se de infração tributária, a sujeição à sanção correspondente impõe, em muitos casos, o questionamento acerca do elemento subjetivo, em virtude das normas contidas no art. 137 do CTN, e da própria ressalva prevista no art. 136. Assim, ao contrário do que sustenta a Fazenda Estadual, "não se tem consagrada de nenhum modo em nosso Direito positivo a responsabilidade objetiva enquanto sujeição à sanção-penalidade" (MACHADO, Hugo de Brito. "Comentários ao Código Tributário Nacional", Volume II, São Paulo: Atlas, 2004, pág. 620).

No mesmo sentido: REsp 494.080/RJ, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 16.11.2004; REsp 699.700/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ de 3.10.2005; REsp 278.324/SC, 2ª Turma, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ de 13.3.2006.

3. Recurso especial desprovido.

(REsp 777.732/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/08/2008, DJe 20/08/2008)

TRIBUTÁRIO – PROCESSUAL CIVIL – VIOLAÇÃO DOS ARTS. 112, CAPUT, III e 136, DO CTN – MULTA – NÃO-OCORRÊNCIA – SÚMULA 7/STJ.

1. O Tribunal a quo afastou a aplicação de multa por infração à legislação tributária, por entender que a contribuinte não pode, sem culpa sua, exibir os livros fiscais exigidos pelo Fisco. Inexistência



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

de violação dos arts. 112, caput, III, bem como art. 136 do CTN.

2. "Apesar de prever o art. 136 do CTN que a responsabilidade do contribuinte ao cometer um ilícito é objetiva, admitem-se temperamentos na sua interpretação, diante da possibilidade de aplicação da equidade e do princípio da lei tributária in dubio pro contribuinte – arts. 108, IV e 112. Precedentes: REsp 494.080-RJ, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ 16.11.2004; e REsp 699.700-RS, Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005." (REsp 278.324/SC; Rel.

Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006).

3. Ir além para rever os critérios para a responsabilidade do contribuinte quanto à infração da legislação tributária, com a possibilidade de aplicação da multa afastada pela Corte de origem, demandaria o reexame de todo o contexto fático-probatório dos autos, o que é defeso a este Tribunal. Precedentes: REsp 278324/SC; Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 13.3.2006 p. 239 e REsp 699700/RS; Rel. Min. Francisco Falcão, DJ 3.10.2005.

Recurso especial improvido.

(REsp 254.276/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2007, DJ 28/03/2007, p. 198)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS DO DEVEDOR. CRÉDITOS DE ICMS REFERENTES À SUBCONTRATAÇÃO DE FRETES, INCLUSIVE OS COM CLÁUSULA CIF. MULTA. AUSÊNCIA DE PROVA DE MÁ-FÉ, FALSIFICAÇÃO OU DE ADULTERAÇÃO. ERRO DE DIREITO CONFIGURADO. INTERPRETAÇÃO MAIS FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE. JUROS MORATÓRIOS. ALEGAÇÃO DE SUCUMBÊNCIA RECÍPROCA. SÚMULA 7/STJ.

(...)

6. A multa moratória distingue-se dos juros moratórios e a sua oscilação expressiva, como, in casu, de 200% (duzentos por cento) para 120% (cento e vinte por cento) recomenda, ao ângulo da Justiça Tributária, a aplicação da lei mais benéfica, que fixou o patamar inferior, com fulcro não só no artigo 106, II, do CTN, com também por concluir o juízo singular e o Tribunal local que o proceder do contribuinte "não revelou má-fé; não houve qualquer busca de ocultação de dados, tanto que os creditamentos foram feitos em seus livros contábeis, ensejando a glosa dos referidos creditamentos".

7. Deveras, o erro de direito, assim inferido das conclusões do aresto recorrido, impede a aplicação acrítica do artigo 136, do CTN, porquanto, na atividade de concreção, o magistrado há de pautar a sua conclusão iluminado pela regra de hermenêutica do artigo 112, do CTN, verbis: "Art. 112. 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;



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

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." 8. In casu, as circunstâncias materiais do fato exibição da escrita e erro de direito, acrescido da carência probatória, conduziram o Tribunal a quo a preconizar a minimização da multa.

9. Outrossim, a responsabilidade objetiva e gravosa, preconizada pelo recorrente, não encontra respaldo na justa aplicação do direito tributário, nem na doutrina sobre o tema, que leciona: "=> Culpa. "... o que o art. 136, em combinação com o item III do art. 112, deixa claro.é que para a matéria da autoria, imputabilidade ou punibilidade, somente é exigida a intenção ou dolo para os casos das infrações fiscais mais graves e para as quais o texto da lei tenha exigido esse requisito. Para as demais, isto é, não dolosas, é necessário e suficiente um dos três graus de culpa.

De tudo isso decorre o princípio fundamental e universal, segundo o qual se não houver dolo nem culpa. não existe infração da legislação tributária." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 106/107) - "... independe da intenção do executor material ou do representado (do mandatário ou do administrado, gerido, mandante)." (...) "... o dispositivo não diz que a responsabilidade por infrações independa da culpa. Ele diz que independe da 'intenção'. Ora, intenção, aqui, significa vontade: eu quero lesar o Fisco. Eu quero ludibriar a arrecadação do tributo. Isto é vontade. Isto é intenção. (...) O Código não está aqui dizendo que todos podem ser punidos independentemente de culpa." (Luciano da Silva Amaro, Infrações Tributárias, Revista de Direito Tributário nº 67, Ed. Malheiros, 'p.32133) - "Se ficar evidenciado que o indivíduo não quis descumprir a lei, e o eventual descumprimento se deveu a razões que escaparam a seu controle, a infração ficará descaracterizada, não cabendo, pois, falar-se em responsabilidade." (AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro, 2ª ed., Ed. Saraiva, 1998, p. 418) => Boa-fé. "É exatamente com fundamento no princípio da boa-fé, e, portanto, pela exclusão de culpa, que não pode o contribuinte ser punido quando agiu baseado em instrução ou informação da autoridade competente, quando sob consulta oponível ou quando eficazmente autodenuncia." (Ruy Barbosa Nogueira, Curso de Direito Tributário, 14ª edição, Ed. Saraiva, 1995, p. 195/6). Obs: Diz isso após ressaltar que a infração pressupõe um mínimo de culpabilidade.

- Sobre a invocação da boa-fé para obstar a aplicação da pena de perdimento de bens importados irregularmente, vide nota introdutória ao art. 19 do CTN.

(...) - Embora o artigo diga que a responsabilidade por infrações independe da extensão dos efeitos do ato, não se deve perder de vista o que dispõe o art. 112 do CTN: "Art. 112. A lei tributária que define infrações, ou lhe comina penalidades, interpreta-se da



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

maneira mais favorável ao acusado, em caso de dúvida quanto: (...) II - à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos;" (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Ed. Livraria do Advogado, 2006, págs. 1.053/1.054)

(...)

11. Recurso especial conhecido e parcialmente provido para acolher o pedido de incidência dos juros moratórios.

(REsp 743.839/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/11/2006, DJ 30/11/2006, p. 154)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. INFRAÇÃO TRIBUTÁRIA. QUEBRA DO DIFERIMENTO. COMPRADOR IRREGULAR. VENDEDOR DE BOA-FÉ. RESPONSABILIDADE OBJETIVA. NÃO-OCORRÊNCIA.

1. A responsabilidade pela prática de infração tributária, malgrado o disposto no art. 136 do CTN, deve ser analisada com temperamentos, sobretudo quando não resta comprovado que a conduta do vendedor encontrava-se inquinada de má-fé. Em hipótese como tais, tem emprego o disposto no art. 137 do CTN, que consagra a responsabilidade subjetiva. Precedentes.

2. Recurso especial não-provido.

(REsp 423.083/SP, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/06/2006, DJ 02/08/2006, p. 234)

TRIBUTÁRIO. TRANSPORTE DE MERCADORIAS DESACOMPANHADAS DE NOTA FISCAL. ART. 136 DO CTN.

1. A responsabilidade do agente é objetiva e a multa tem natureza punitiva, em razão do descumprimento de obrigações tributárias por parte do contribuinte, sendo certo que é seu dever a apresentação das notas fiscais, que devem acompanhar as mercadorias, quando transportadas.

2. Embora se admita a tendência para entender-se que a regra legal em exame não exclui o exame da boa fé e da inexistência de prejuízo para o Fisco, consta no acórdão que sequer há sólida prova da concomitância da saída do estabelecimento da mercadoria e da nota fiscal, o que inviabilizaria o exame ante o óbice da Súmula 7-STJ.

3. Recurso especial improvido.

(REsp 323.982/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/06/2004, DJ 30/08/2004, p. 236)

In casu, resta incontroversa nos autos a irregularidade na escrituração contábil da recorrida, uma vez que as operações financeiras (depósitos e pagamentos) ocorridas no ano de 1998, em conta corrente cadastrada em nome de funcionário da empresa autora, compunham a declaração de rendimentos à tributação realizada pela empresa no referido ano base, razão pela



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

qual parte do faturamento decorrente da referida movimentação financeira não foi oferecida à tributação.

Nesse segmento, o Juízo singular aplicou multa de 150%, com base no art. 44, II, da Lei 9.430/96, com a redação vigente à época dos fatos, *verbis*:

"Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição: (Vide Lei nº 10.892, de 2004)

I - de setenta e cinco por cento, nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, pagamento ou recolhimento após o vencimento do prazo, sem o acréscimo de multa moratória, de falta de declaração e nos de declaração inexata, excetuada a hipótese do inciso seguinte;

II - cento e cinquenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis."

Entrementes, o Tribunal *a quo* entendeu pela ausência de má-fé a ensejar a redução da multa aplicada pelo Juízo singular, consoante dessume-se do seguinte excerto do voto condutor:

"Não se depreende das provas a má-fé dos administradores da empresa. As circunstâncias em que ocorreram os fatos, circunscritos ao ano-base de 1998, denotam que as irregularidades partiram mais da inexperiência do que de qualquer ação dolosa. Dessa forma, mostra-se razoável a redução do percentual da multa para 75%, enquadrando, assim, a situação no inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430/96, que prevê penalidade para os casos de falta de declaração e de declaração inexata."

Deveras, restou assentado, inclusive na sentença, **a ausência do intuito de fraude**, requisito indispensável à incidência da multa de 150%, na dicção do art. 44, II, da Lei 9.430/96, o que se coaduna com a ressalva do art. 136 do CTN: *"Salvo disposição de lei em contrário (...) "*, consoante denota-se da seguinte passagem do *decisum* singular, *litteris*:

"Com efeito, o proceder do autor não foi correto e a sua contabilidade não traduz efetivamente a sua movimentação.

Entretanto, pelo que consta dos autos, este proceder ocorreu apenas no ano de 1998 em razão do problema de saúde do sócio Eider Gothif Ern. E considerando o rígido controle da CIDASC (documentos constantes dos autos) é razoável



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

entender-se que parte da movimentação da conta está inserida no faturamento da empresa."

Destarte, a ressalva contida no art. 136 do CTN alberga a hipótese *sub judice*, uma vez ausente o dolo específico encartado no art. 44, II, da Lei 9.430/96, que serviu de base à aplicação da multa, razão pela qual não merece qualquer reforma o acórdão recorrido.

Por conseguinte, à míngua da possibilidade de aferir o intuito de fraude, afastado pela instância *a quo* (Súmula 07), intangível revela-se, sob o ângulo da justiça tributária, o acórdão recorrido.

Ex positis, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

É o voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA TURMA

Número Registro: 2008/0215803-6

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.095.822 / SC

Números Origem: 200304010116565 200372050007897 200804000155432

PAUTA: 16/12/2010

JULGADO: 16/12/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro BENEDITO GONÇALVES

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. AURÉLIO VIRGÍLIO VEIGA RIOS

Secretária

Bela. BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
RECORRIDO : FRIGORÍFICO EL GOLLI LTDA
ADVOGADO : JAIME LUIZ LEITE E OUTRO(S)

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Crédito Tributário - Anulação de Débito Fiscal

CERTIDÃO

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

A Turma, por unanimidade, negou provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Relator.

Os Srs. Ministros Teori Albino Zavascki, Arnaldo Esteves Lima, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido votaram com o Sr. Ministro Relator.

Brasília, 16 de dezembro de 2010

BÁRBARA AMORIM SOUSA CAMUÑA
Secretária