



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.737118/2012-69
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9101-003.447 – 1ª Turma
Sessão de 6 de março de 2018
Matéria DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.
Recorrente MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S.A.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICA. IMPOSSIBILIDADE DE DIVERGÊNCIA NA INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA.

Diante de falta de comunicação entre o suporte fático tratado pela decisão recorrida e paradigma, impossível atendimento do requisito de admissibilidade concernente à divergência na interpretação da legislação tributária previsto no artigo 67 do Anexo II do RICARF.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

Perfeita a decisão recorrida, ao discorrer que o art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. Na esfera federal, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto nº 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal. Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas. No mesmo sentido, precedente na 1ª Turma da CSRF, Ac. 9101-002.953.

MULTA ISOLADA. MULTA DE OFÍCIO. LEI. NOVA REDAÇÃO. FATOS GERADORES A PARTIR DE 2007.

Tratam os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996 de suportes fáticos distintos e autônomos com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado anualmente, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário, e a multa isolada sobre insuficiência de recolhimento de estimativa apurada conforme balancetes elaborados mês a mês ou ainda sobre base presumida de receita bruta mensal. O disposto na Súmula nº 105 do CARF aplica-se aos fatos geradores pretéritos ao ano de 2007, vez que sedimentada com precedentes da antiga redação do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que foi alterada pela MP nº 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.489, de 15/07/2007.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA.

A multa de ofício, penalidade pecuniária, compõe a obrigação tributária principal, e, por conseguinte, integra o crédito tributário, que se encontra submetido à incidência de juros moratórios, após o seu vencimento, em consonância com os artigos 113, 139 e 161, do CTN, e 61, § 3º, da Lei 9.430/96. Precedentes no STJ (REsp nº 1.129.990-PR, REsp 834.681-MG e AgRg no REsp 1.335.688-PR).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por voto de qualidade, em acolher a preliminar de não conhecimento do Recurso Especial, para não conhecer do tema em relação ao erro de identificação de sujeição passiva, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que rejeitaram a preliminar e conheceram da matéria. Por maioria de votos, acordam em rejeitar a preliminar de não conhecimento do recurso quanto à matéria relativa à eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, a fim de conhecer dessa matéria, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa, que acolheram a preliminar e não conheceram desse tema. Em relação às demais matérias, por unanimidade de votos, acordam em conhecer do recurso, nos termos do despacho de admissibilidade. No mérito, (i) em relação à eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento; (ii) em relação à concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada, por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa e Daniele Souto Rodrigues Amadio, que lhe deram provimento; (iii) em relação à incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício, por voto de qualidade, acordam em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Luís Flávio Neto (relator), Cristiane Silva Costa, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra, que lhe deram provimento. Designado para redigir o voto vencedor o conselheiro André Mendes de Moura. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Rafael Vidal de Araújo. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do Anexo II, da Portaria MF nº 343/2015 (RICARF

(assinado digitalmente)

Adriana Gomes Rego - Presidente

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto - Relator

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura - Redator designado

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Rafael Vidal de Araújo, Luís Flávio Neto, Flávio Franco Corrêa, Daniele Souto Rodrigues Amadio, Gerson Macedo Guerra, Adriana Gomes Rêgo (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto por **MMX MINERAÇÃO E METÁLICOS S.A.** (doravante “empresa”, “recorrente” ou “MMX”) em face do acórdão n. 1201-001.136 (doravante “acórdão *a quo*” ou “acórdão recorrido”), proferido pela então 1ª Turma Ordinária, 2ª Câmara, 1ª Seção (doravante “Turma *a quo*”).

O caso envolve a exigência de IRPJ e CSLL sobre rendimentos de ganhos de capital, multas exigidas isoladamente sobre estimativas não pagas, multa de ofício qualificada (150%) e juros. Quanto à exigência principal, destaca-se o seguinte trecho do auto de infração (AIIM) (**e-fls. 1644 e seg.**):

001 – GANHOS E PERDAS DE CAPITAL
ALIENAÇÃO DE INVESTIMENTO AVALIADO PELO CUSTO DE AQUISIÇÃO – OMISSÃO

Falta de contabilização do ganho de capital apurado na alienação de investimentos avaliados pelo custo de aquisição, gerando, em consequência, redução indevida do lucro sujeito à tributação.

Após detalhada análise dos documentos fiscais utilizados pela Fiscalização, constatamos a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, com infração do artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda – Decreto n. 3000, de 26/03/1999, conforme Termo de Constatação Fiscal, que faz parte integrante e inseparável deste Auto de Infração

(...)

Enquadramento legal

Art. 3º, par. 2º, inciso IV, da Lei n. 9.718/98

Arts. 247, 248, 251 e parágrafo único, 418, 425 e 427, do RIR/99

As exigências em questão podem ser assim resumidas:

a) IRPJ e CSLL, acrescidos de multa qualificada e juros de mora, sobre ganho de capital verificado pela empresa Centennial Asset Mining Fund LLC, quando da alienação de ações que mantinha no capital da empresa

Centennial Asset Participações Amapá S/A (CAP Amapá S/A), a uma subsidiária integral da empresa Cleveland-Cliffs Inc.;

b) IRPJ e CSLL, acrescidos de multa qualificada e juros de mora, sobre ganho de capital verificado pela empresa Centennial Asset Mining Fund LLC, quando da alienação das ações que mantinha no capital da empresa Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A (CAP Minas-Rio S/A), à empresa Anglo American Participações e Minerações S/A;

c) multas isoladas impostas pela falta de pagamento das estimativas mensais de IRPJ e CSLL relacionados aos fatos acima apontados.

Colhe-se do acórdão *a quo* a seguinte descrição dos fatos atinente às operações realizadas (e-fls. 2409 e seg.)

“6. Os fatos e circunstâncias que fundamentam o lançamento foram discriminados no Termo de Constatação Fiscal (TCF) de fls. 1594/1641, o qual, resumidamente, expõe o seguinte.

7. No ano de 2005, o Sr. Eike Fuhrken Batista era sócio majoritário (99,9%) de três empresa detentoras de direito de lavras no Brasil. Eram elas: EBX Energia Ltda, EBX Mineração Ltda. e MMX Corumbá Participações Ltda. As duas primeiras mudaram de nome e passaram a se denominar, respectivamente, MMX Amapá Mineração Ltda e MMX Minas-Rio Mineração e Logística Ltda.

8. Em novembro de 2005, o Sr. Eike Fuhrken Batista adquiriu a MMX Mineração e Metálicos S/A (antes Tressem Participações S/A), uma sociedade anônima de capital aberto.

9. A autoridade lançadora menciona que, também em novembro de 2005, o Sr. Eike Fuhrken Batista constituiu um fundo de investimento estrangeiro (Centennial Asset Mining Fund LLC), cujo capital pertencia integralmente a ele, Eike Batista. Em dezembro daquele ano (2005), o referido fundo de investimento, por meio de subscrição de capital em dinheiro (R\$ 16.588.160,00) passou a ser acionista da MMX Mineração e Metálicos S/A, ou seja, a fiscalizada.

10. De outro lado, em abril de 2006, também por meio de subscrição de capital, mas mediante conferência de ações, o Sr. Eike Fuhrken Batista transferiu a titularidade das ações daquelas empresas mineradoras para a fiscalizada, ou seja, o Sr. Eike Fuhrken Batista deixou de ser sócio direto das empresas mineradoras, que passaram a ser controladas pela MMX Mineração e Metálicos S/A. Esta, então, em abril de 2006, passou a ser propriedade majoritária do Sr. Eike Fuhrken Batista (70%) e do referido fundo de investimento, Centennial Asset Mining Fund (CAMF) LLC, (30%), também de sua propriedade.

(...)

11. Segue o TCF descrevendo que, no mesmo mês de abril de 2006 (dia 28), o Centennial Asset Mining Fund LLC deixa a sociedade na MMX Mineração e Metálicos S/A. Suas 32.000 (30%) ações são cindidas da sociedade, cabendo-lhe, na repartição do capital, 30 % de cada uma das empresas mineradoras antes integralmente detidas pela MMX Mineração e Metálicos S/A. Assim, as referidas mineradoras passaram a ser propriedades não mais só da MMX Mineração e Metálicos S/A, a qual passou a deter 70% daquelas, mas também do Centennial Asset Mining Fund LLC, com os outros 30% do investimento.

12. Contudo, conforme esclarece o TCF, o referido fundo não ficou, ele mesmo, com a posse direta das referidas ações das mineradoras. De forma concomitante com a cisão da MMX Mineração e Metálicos S/A, constituíram-se três

empresas, cujo capital foi subscrito justamente com as ações das mineradoras que o Centennial Asset Mining Fund LLC recebera na cisão da MMX Mineração e Metálicos S/A.

Essas três empresas são a Centennial Asset Participações Amapá S/A (detendo 30% da mineradora MMX Amapá Mineração Ltda), Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A (30% da MMX Minas-Rio Mineração e Logística Ltda), e Centennial Asset Participações Corumbá S/A (30% MMX Corumbá Participações Ltda).

13. Dessa forma, após esse processo de cisão e de constituição de novas empresas, o quadro acionário ficou assim, segundo se depreende do Termo de Constatação Fiscal:

(...)

14. Segue o TCF informando que, em março de 2007, a Centennial Asset Participações Amapá S/A (CAP Amapá) foi vendida a uma subsidiária integral da Cleveland-Cliffs, Inc. (empresa sediada nos Estados Unidos da América), pelo valor de R\$ 282.891.000,00 (US\$ 133 milhões), efetivamente pagos. Esta foi uma das operações autuadas no lançamento relativo ao ganho de capital, conforme subitem 4.1.1 retro.

(...)

MMX Minas-Rio – Cisão e novas empresas

15. Relata o TCF que, em abril de 2007, uma das mineradoras, a MMX Minas-Rio Mineração e Logística Ltda, sofre cisão e alteração de nome. De tal operação, passaram-se a ter as seguintes empresas: MMX Minas-Rio Mineração Ltda (nova denominação da remanescente), LLX Minas-Rio Logística S/A e LLX Açu Operações Portuárias S/A.

(...)

Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A - Cisão

16. Em maio de 2007, houve nova cisão, agora da empresa Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A (CAP Minas-Rio, nos quadros anteriores), fazendo surgir uma nova empresa denominada Centennial Asset Participações Logística S/A.

Venda da Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A e subscrição na MMX Minas-Rio Mineração S/A e na LLX Minas-Rio Logística S/A

17. Constatou a fiscalização que, em maio de 2007, o Centennial Asset Mining Fund LLC vendeu ao Anglo American Participações e Minerações S/A 100 % das ações Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A.

18. Dentro do mesmo acordo de compra e venda de ações, foi determinado o aumento de capital das empresas MMX Minas-Rio Mineração S/A e na LLX Minas-Rio Logística S/A, por parte da mesma empresa, a Anglo American Participações e Minerações S/A, de modo a que essa empresa detivesse, além dos 30% das ações dessas mineradoras adquiridas diretamente do Centennial Asset Mining Fund LLC, passasse a ser titular de mais 19% do capital dessas, perfazendo um total de participação de 49%. Assim, por força da mesma operação, a MMX Mineração e Metálicos S/A, a fiscalizada, que antes detinha 70% das mineradoras do sistema Minas-Rio, reduziu sua participação para 51%.

19. A fiscalização confirma que essas operações foram efetivamente realizadas mediante liquidação do leilão em bolsa (Bovespa). Assim, em 18/07/2007, a Anglo American Participações em Mineração Ltda, efetivamente, pagou pelas ações da Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A o valor de R\$ 1.317.797.874,32, bem como em 18/07/2007, houve os efetivos aumentos de capital, integralizados pela Anglo American, tanto na MMX Minas-Rio Mineração S/A, quanto na LLX Minas-Rio Logística S/A, nos montantes

respectivos de R\$ 1.295.642.758,26, mediante a emissão de 477.600 novas ações; e de R\$ 335.984.682,60, mediante a emissão de 240.629 novas ações.

(...)

Constituição da IronX Mineração S/A

20. A fiscalização então destaca o processo de reestruturação societária da empresa IronX Mineração S/A, a qual foi constituída em dezembro de 2007 sob o nome de Begônia Participações S/A, com capital de R\$ 800,00 pertencente ao sr. Eike Fuhrken Batista.

21. Em janeiro de 2008, a MMX Mineração e Metálicos S/A, a fiscalizada, passou a deter 99,62 % das ações da IronX Mineração S/A. Ou seja, passou a IronX Mineração S/A a ser mais um subsidiária da fiscalizada.

Venda da IronX Mineração S/A para a Anglo American

22. Conforme destaca o TCF, em março do mesmo ano de 2008, ocorre mais uma reorganização societária no âmbito dos negócios da MMX Mineração e Metálicos S/A.

23. Mediante contrato de compra e venda de ações, firmado entre o Sr. Eike Fuhrken Batista, a Anglo American Participações e demais sócios da MMX Mineração e Metálicos S/A, esta foi novamente cindida, sendo que, após esse evento, 63,48% das ações da IronX Mineração S/A antes detidas pela MMX Mineração e Metálicos S/A foram vendidas para a Anglo American Participações. Conforme o referido contrato, o compromisso era no sentido de que a esta última empresa comprasse o restante 36,51% das ações da IronX Mineração S/A.

Cisão parcial da MMX Mineração e Metálicos S/A, com versão do patrimônio da MMX Minas-Rio Mineração S/A para a IronX Mineração S/A.

24. Com avaliação a valor contábil na data base 31/12/2007, foram vertidos da MMX Mineração e Metálicos S/A para a IronX Mineração S/A, R\$ 871.903.818,66. A parcela do patrimônio líquido cindido da MMX Mineração e Metálicos S/A corresponde às suas participações, diretas e indiretas, conforme o caso, na MMX Minas-Rio Mineração S/A e MMX Amapá Mineração Ltda e outros ativos, direitos e obrigações, resultando em um aumento do capital social da IronX Mineração S.A com a conseqüente emissão de novas ações atribuídas aos acionistas da MMX Mineração e Metálicos S/A na proporção da participação que esses detêm no capital social da MMX Mineração e Metálicos S/A.

25. Segue a fiscalização relatando que, em 05/08/2008, a Anglo American Participações em Mineração Ltda, adquiriu a totalidade das ações de emissão da IronX Mineração S/A, detidas diretamente pelo Sr. Eike Fuhrken Batista. Como resultado da aquisição a Anglo American Participações em Mineração Ltda adquiriu, mediante pagamento em dinheiro, 193.462.160 ações ordinárias representativas de 63,3% do capital social da IronX, por valor equivalente a cerca de R\$ 5,4 bilhões, representando um preço por ação da IronX de R\$ 28,147 (fls. 1259 e ss).

26. Aquisição resultou na transferência do controle da IronX Mineração S/A a Anglo American Participações em Mineração Ltda, sendo que as ações remanescentes, 36,7%, foram adquiridas aos demais acionistas, em 01/12/2008 (fls. 1551 e ss), por R\$ 3.170.855.473,36, completando a aquisição de 100% das ações da IronX Mineração S/A, já então denominada Anglo Ferrous Brazil S.A.

27. Segundo a fiscalização, ao adquirir a totalidade das ações da IronX Mineração S/A, dado que a esta tinham sido transferidos os direitos patrimoniais de lavra da empresa MMX Minas-rio Mineração S/A (ver acima), a IronX Mineração S/A (depois Anglo Ferrous) passou a deter os 51% restantes

de participação no capital social da MMX Minas-Rio Mineração S/A. Dado que a Anglo American Participações já detinha 49% comprados em 14/05/2007, passou a ter a totalidade das ações da empresa MMX Minas-Rio deter 100% de participação no capital social da Anglo Ferrous Brazil S/A (atual denominação da IronX Mineração S.A).

28. A fiscalização teceu os seguintes comentários acerca das operações societárias e de vendas de ação para a Anglo American Participações:

(...)

Na realidade, nunca houve vontade da Anglo American em fazer aporte de capital ou adquirir 100% de empresas coligadas com a finalidade de atingir 49% das ações do Sistema MMX Minas-Rio. O que de fato a Anglo American intencionava era comprar 100% das ações do Sistema MMX Minas-Rio. E essa intenção se materializou em 31 de março de 2008. Nessa data, através do "Contrato de Compra e Venda de Ações", a Anglo American comprou do Sr. Eike Fuhrken Batista e outros acionistas minoritários, através da aquisição das ações de emissão da IronX Mineração S/A - mediante pagamentos efetuados em 05/08/2008 e 02/12/2008 - os restantes 51% das ações de emissão da MMX Minas-Rio S/A, conseguindo, assim, 100% das operações de mineração e escoamento de minérios (mineroduto) do Sistema MMX Minas-Rio. Nota: Em decorrência de exigência contratual, as ações do Sistema MMX Minas-Rio, exceto as da LLX MR (que ficou com as operações portuárias), foram vertidas ao capital da IronX Mineração S/A por cisão da MMX S/A, aprovada em 19/06/2008.

Desta forma, restou desclassificado o aporte de capital efetuado através do contrato de compra e venda de ações de 14/05/2007. A verdadeira vontade da compradora Anglo American foi de adquirir da MMX S/A 100% das ações de emissão das companhias MMX MR e LLX LR do Sistema MMX Minas-Rio que compunham as atividades de mineração e mineroduto. Só não adquiriu as ações de emissão da LLX MR porque não se interessou pelas operações portuárias, permanecendo com os 49% da participação inicial. O que ocorreu naquela data foi a simulação de diversos atos constitutivos, com a finalidade de modificar a alienação das ações de emissão da MMX MR e da LLX MR, para a Anglo American, fazendo parecer que existia uma operação de aporte de capital com integralização de novas ações daquelas companhias.

Se prevalecesse o "planejamento tributário", haveria a tributação em apenas 51% do ganho de capital na alienação de 100% das ações da MMX Minas-Rio Mineração S/A e não haveria ganho de capital na alienação da LLX Minas- Rio Logística S/A (todas as ações foram negociadas na Bolsa de Valores de São Paulo (BOVESPA)).

(...)

29. No referido termo, ao adentrar nas operações analisadas, a autoridade fiscal tece comentários sobre a natureza dessas operações, notadamente quanto ao objetivo, que, segundo entendeu, seria de fugir da tributação de estilo. Reproduz-se excerto do documento fiscal:

(...)

CONSTATAÇÃO FISCAL Após detalhada análise dos documentos fiscais utilizados pela Fiscalização, constatamos a prática de simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do IRPJ - Imposto de Renda Pessoa Jurídica e da CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, com **OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENACÃO DE**

PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA, com infração ao artigo 418 do Regulamento do Imposto de Renda -Decreto no 3.000, de 26/03/1999.

O "planejamento tributário" utilizado não se refere a negócios empresariais, a única finalidade foi de, através de diversos atos constitutivos, praticar simulação, perpetrada mediante a articulação de operações com o intuito de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto, que pode ser sintetizada nas seguintes premissas: Primeira, ter a posse de bens ativos de grande potencial de valorização; Segunda, a venda de ativos por valor superior ao custo gera ganho de capital, tributável; Terceira, os ganhos de capital dos fundos de investimentos estabelecidos no exterior e regularmente legalizados na CVM - Comissão de Valores Mobiliários, estão isentos de impostos por operações na bolsa de valores; Quarta, a subscrição de ações com ágio não é fato gerador do imposto de renda pessoa jurídica e da contribuição social sobre o lucro líquido.

Conclusão: 1) Basta criar um fundo investidor no exterior e alienar os bens ativos através deste fundo e ficar livre da tributação; 2) Basta dar roupagem de subscrição de ações com ágio a uma operação de compra e venda de ativos, para que esta não seja alcançada pela incidência do imposto.

Se assim fosse, não haveria tributação dos ganhos de capital nas alienações de participações societárias.

Os criadores desse "planejamento" tiveram tanta certeza da impunidade que não observaram para o fato de que a estratégia utilizada é uma fórmula forjada, fraudulenta, simulada, que não tem poderes para elidir a tributação.

Não existe proporcionalidade nos ganhos financeiros de um fundo de investimento que não tem a finalidade de aplicar em capital produtivo.

Não existe precedente no mercado financeiro para uma aplicação num período menor que dois anos ter um ganho de capital tão grande. Tal rentabilidade não existe, o que ocorreu foi uma simulação de diversos atos de constituição de empresas com a finalidade de fraudar o fisco.

(...)

O que se constatou foi que o grupo econômico, recorrendo às operações de reorganização societária, elaborou formas jurídicas aparentemente válidas que dissimularam o fato gerador do crédito tributário. A conclusão é pela ocorrência de abuso de formas jurídicas em atos que visaram impedir o crédito tributário.

No ordenamento infraconstitucional, destaca-se a previsão do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional - CTN - Lei 5.172/66, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, bem como, no artigo 149, VII, do mesmo CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

(...)

Recálculo da estimativa mensal

30. A fiscalização, no que toca à segunda infração lançada, informa que, para efeito de recálculo da estimativa mensal, foi considerado que, ao praticar a simulação com o intuito de evitar o fato gerador do imposto, o contribuinte

assumiu o risco sobre todas as conseqüências tributárias, inclusive as penalidades.

31. Em decorrência da recomposição dos resultados mensais, diante das infrações apuradas e dos valores recompostos dos resultados mensais dos balancetes de suspensão e redução mês a mês a partir dos seus valores detalhados na parte A do LALUR - Livro de Apuração do Lucro Real, com base no previsto pelos artigos 15 e 16 da IN-SRF 93/97, foi recalculado as estimativas mensais do IRPJ -Imposto de renda Pessoa Jurídica e CSLL - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido. Considerando o disposto no artigo 44 da Lei 9.430/1996, modificada pela Lei 11.488/2007, foi aplicada a multa de 50% sobre o imposto devido mês a mês, a título de multa isolada: (...)"

O acórdão recorrido decidiu negar provimento ao recurso de ofício, negar provimento ao recurso voluntário interposto pelo responsável tributário **EIKE FUHRKEM BATISTA** (doravante "Sr. Eike" ou "responsável tributário"), bem como dar provimento aos recursos voluntários interpostos pelos responsáveis tributários Paulo Carvalho de Gouveia, Marcelo Adler Cheniaux e Flávio Godinho.

Quanto ao recurso voluntário interposto pela empresa, o acórdão recorrido decidiu afastar a preliminar de erro na identificação do sujeito e, no mérito, negar-lhe provimento, compreendendo cabível a aplicação do parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional ("CTN") para reputar ilegítima a estrutura adotada, com a aplicação de multa de ofício qualificada (150%) e de multa isolada por falta de pagamentos de estimativas mensais, bem como de juros de mora sobre a multa de ofício.

O acórdão recorrido restou assim ementado:

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007

ERRO NA IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. INOCORRENCIA.

Sujeito passivo da obrigação tributária principal é qualificado como contribuinte quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. E responsável tributário quando, mesmo sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. Embora lhes emprestem a vontade, os dirigentes das pessoas jurídicas não assumem a posição de contribuinte quanto aos atos por estas praticados. Assumem, todavia, a posição de responsáveis tributários pelas obrigações fiscais das pessoas jurídicas quanto aos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

NORMA GERAL ANTIELISIVA. EFICÁCIA.

O art. 116, parágrafo único, do CTN requer, com vistas a sua plena eficácia, que lei ordinária estabeleça os procedimentos a serem observados pelas autoridades tributárias dos diversos entes da federação ao desconsiderarem atos ou negócios jurídicos abusivamente praticados pelos sujeitos passivos. No que concerne à União, há na doutrina nacional aqueles que afirmam ser ineficaz a referida norma geral antielisiva, sob o argumento de que a lei ordinária regulamentadora ainda não foi trazida ao mundo jurídico. Por outro lado, há aqueles que afirmam ser plenamente eficaz a referida norma, sob o argumento de que o Decreto no 70.235/72, que foi recepcionado pela Constituição de 1988 com força de lei ordinária, regulamenta o procedimento fiscal.

Dentre as duas interpretações juridicamente possíveis deve ser adotada aquela que afirma a eficácia imediata da norma geral antielisiva, pois esta interpretação é a que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional,

em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a praticas abusivas.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

ATO JURÍDICO. ABUSIVIDADE.

Revela-se abusiva e, portanto, deve ser desconsiderada para fins tributários, a transferência de participação societária feita: (i) a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, residente em jurisdição que não tributa a renda na operações com o exterior; (ii) por um valor muitíssimo inferior ao que essa mesma participação foi posteriormente foi alienada a terceiros, e (iii) sem propósito negocial crível, exceto o de evitar a ocorrência dos fatos geradores do IRPJ e da CSLL incidentes sobre o ganho de capital auferido na alienação daquela participação societária a terceiros.

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2007

IRPJ E CSLL. FALTA DE PAGAMENTO POR ESTIMATIVA. MULTA ISOLADA. CABIMENTO.

A partir do advento da Medida Provisória no 351/2007, convertida na Lei no 11.488/2007, tornou-se juridicamente indiscutível o cabimento da incidência da multa isolada pela falta de pagamento das estimativas mensais do IRPJ e da CSLL, ainda que cumulativamente haja imposição da multa de ofício proporcional ao imposto e à contribuição devidos ao final do respectivo ano-calendário.

JUROS SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. INCIDENCIA.

Por ser parte integrante do crédito tributário, a multa de ofício sofre a incidência dos juros de mora. Precedentes da CSRF e de ambas as Turmas do STJ.

Em face da referida decisão, foram opostos embargos de declaração pelo responsável tributário (**e-fls. 2464 e seg.**), os quais não foram admitidos por despacho (**e-fls. 2783 e seg.**). Também foram opostos embargos de declaração pela empresa (**e-fls. 2482 e seg.**), os quais foram igualmente rejeitados por despacho (**e-fls. 2507 e seg.**).

Nesse seguir, foram interpostos recursos especiais pela empresa (**e-fls. 2531 e seg.**) e pelo responsável tributário (**e-fls. 2716 e seg.; 2805 e seg.**).

O recurso especial da empresa tratou das seguintes matérias: (1) eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN; (2) erro na identificação do sujeito passivo; (3) concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada; (4) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício. Por sua vez, o recurso especial do Sr. Eike tratou da aplicação do art. 135 do CTN para fins de responsabilidade tributária, requerendo a sua exclusão do polo passivo da exigência fiscal.

Inicialmente, o recurso especial da empresa foi admitido apenas parcialmente por despacho (**e-fls. 2865 e seg.**), o que foi confirmado em sede de reexame de admissibilidade (**e-fls. 2837 e seg.**), de forma a não ser admitido o apelo quanto à exigência concomitante da multa de ofício e da multa isolada por estimativas. Por sua vez, por meio dos mesmos despachos, não foi admitido o recurso especial do Sr. Eike quanto ao tema da responsabilidade tributária.

A empresa (**e-fls. 2920 e seg.**) e o responsável tributário (**e-fls. 3003 e seg.**), opuseram agravos em face das aludidas decisões. Ao analisar as referidas petições, o então i. Conselheiro Presidente da CSRF decidiu (**e-fls. 3014 e seg.**), *in verbis*:

“NEGO CONHECIMENTO às petições dos sujeitos passivos de fls. 2920/2925 e 3003/3011 como agravo e: 1) DEFIRO o pedido de retificação do despacho de reexame apresentado por MMX MINERACÃO E METÁLICOS S/A em razão de lapso manifesto na análise da divergência referente à exigência concomitante da multa isolada e da multa de ofício, do que resulta o seguimento integral do recurso especial interposto; e 2) INDEFIRO o pedido de retificação do despacho de reexame apresentado por EIKE FUHRKEM BATISTA por não restar demonstrado lapso manifesto ou inexactidão material a ser saneado.”

A PFN apresentou contrarrazões ao recurso especial (**e-fls. 2880 e seg.**), complementando-as após a segunda análise de admissibilidade narrada (**e-fls. 3020 e seg.**). Em suas contrarrazões, embora não se oponha ao conhecimento do recurso especial da empresa, a PFN requer seja mantida a decisão recorrida em sua integralidade.

Conclui-se, com isso, o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro Luís Flávio Neto, Relator

Conhecimento

O recurso especial interposto pelo responsável tributário não foi admitido pelos despachos enunciados nos autos do presente processo administrativo.

Por sua vez, foram admitidas pelos despachos as seguintes matérias presentes no recurso especial da empresa: (1) erro na identificação do sujeito passivo; (2) eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN; (3) concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada; (4) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

A PFN não apresentou, em contrarrazões, oposição ao conhecimento do recurso especial da empresa. Contudo, na sessão de julgamento iniciada em fevereiro de 2018, em sede de sustentação oral, a PFN alegou ausência de divergência entre o acórdão recorrido e os acórdãos apresentados como paradigmas quanto às matérias (1) erro na identificação do sujeito passivo e (2) eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, requerendo, portanto, não seja conhecido o recurso especial a esse respeito.

Compreendo que os despachos bem analisaram o cumprimento dos requisitos necessários para o conhecimento do recurso especial da empresa, razão pela qual não merecem reparos, inclusive quanto aos temas (1) erro na identificação do sujeito passivo e (2) eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Quanto ao tema (1), atinente ao erro na identificação do sujeito passivo, a recorrente indicou como paradigmas de divergência os acórdãos n. 101-95018 e n. 108-09507, ambos do Primeiro Conselho de Contribuintes.

O acórdão n. 101-95018 restou assim ementado:

IRPJ – ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA – O erro de identificação do sujeito passivo

representa vício insanável, quanto à existência do Ato Administrativo de Lançamento.

LANÇAMENTOS DECORRENTES – CSLL - A solução dada ao litígio principal, relativo ao Imposto de Renda Pessoa Jurídica aplica-se, no que couber, ao lançamento decorrente, quando não houver fatos ou argumentos novos a ensejar conclusão diversa.

A questão analisada no acórdão n. 101-95018 dizia respeito à eleição do sujeito passivo: considerada simulada/dissimulada a pessoa jurídica constituída em meio a uma operação, pode essa pessoa jurídica ser o contribuinte dos tributos ou é necessário descortiná-la para que o real beneficiário e idealizador das operações figure como contribuinte?

Destaca-se o seguinte trecho do voto condutor do aludido paradigma, *in verbis*:

Inquestionável, portanto, que a utilização por parte da contribuinte de atos e negócios jurídicos visaram tão somente à economia de tributos, com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, consistente numa discordância entre a vontade real e a vontade declarada, pressupostos da simulação, prevista nos artigos 102 a 105 do Código Civil brasileiro vigente à época do fato gerador da obrigação tributária, cujas disposições, hoje consta do art. 167 do Novo Código Civil, aprovado pela Lei n. 10.406/2002.

Diante de tal situação, outra opção não restaria a fiscalização senão descaracterizar todos os atos e negócios jurídicos praticados entre as partes e exigir o tributo devido com base no negócio efetivamente realizado, porquanto, a vista de todas as provas constantes dos autos, a conclusão a que se chega é que toda a operação foi realizada tão somente com o intuito doloso de excluir ou modificar as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária.

Contudo, apesar das provas carreadas aos autos levarem a uma só direção, ou seja, a simulação, contaminando, em consequência, todos os atos jurídicos praticados pela ora Recorrente, entendo, com a devida *venia*, que o lançamento peca em eleger como sujeito passivo da obrigação tributária a ora Recorrente.

Isto porque, não há como separar apenas uma parte do conjunto de atos e negócios jurídicos praticados de forma dolosa pela Recorrente visando a exonerar-se da incidência tributária como se fossem válidos e legítimos, se estes atos e negócios jurídicos eram necessários e estavam intrinsecamente ligados para atingir o fim almejado pela contribuinte, ou seja: ou toda a operação é ilegítima e irreal, e por conseguinte todos os conjuntos de atos e negócios foram simulados; ou toda a operação é legítima e real, e neste caso não há o que se falar em simulação e em decorrência não há base para a exigência do crédito tributário.

Todavia, embora a fiscalização tenha reconhecido que a empresa MLSP – Comércio e Participações Ltda., anteriormente denominada L. C. Dutra, tenha sido adquirida uma semana antes da entrada da Telefônica na Nutec pelos sócios Marcelo Lacerda e Sérgio Pretto, com a exclusiva finalidade de aportar as ações que os mesmos possuíam naquela empresa (Nutec Informática), e com isso, via equivalência patrimonial, livrar-se do ganho de capital que teriam como pessoa física após o aporte de capital efetuado pela Telefônica, reconheceu como legítima e real aqueles atos e negócios jurídicos, porquanto só desconsiderou para efeito de simulação apenas a parte final da operação, qual seja, a parte relativa ao pretenso resgate de ações efetuadas pela Recorrente após o ingresso da Telefônica Interactiva do Brasil na Nutec.

Ocorre que, pelos elementos constantes do processo não há como desassociar todo o conjunto de atos e negócios jurídicos desencadeado pela Recorrente no período que antecedeu a operação do pretenso resgate efetuado na data de 05 de agosto de 1999, como o ato/negócio que desencadeou o fato gerador da obrigação tributária, tendo em vista que todo o conjunto estava viciado, pois armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, que era tão somente produzir efeito diverso daquele ostensivamente indicado no resgate das ações, e desta forma deveria ter sido tratado pela fiscalização, ou seja, além de desconsiderar o negócio que gerou o fato gerador da obrigação tributária, deveria também ter desconsiderado todos aqueles atos e negócios que lhe antecederam, tributando, dessa forma, o ganho de capital auferido diretamente nas pessoas dos sócios – Marcelo Lacerda e Sérgio Pretto -, reais beneficiários econômicos dos rendimentos auferidos na operação realizada, e por conseguinte sujeitos passivos da obrigação tributária, *ex vi* do art. 121 *c/c* o art. 43 do Código Tributário Nacional.

De fato, a lei confere a obrigação de pagar o tributo à pessoa que tenha estado em relação econômica com a situação que constitua o fato gerador respectivo, ou seja, a pessoa que dela auferiu uma vantagem econômica sobre o qual recai o dever de realizar e cumprir a prestação pecuniária.

Como se pode verificar, identificando vícios de simulação/dissimulação nas operações praticadas, o acórdão n. 101-95018 compreendeu que houve erro na identificação do sujeito passivo ao eleger-se, como contribuinte, justamente a empresa orquestrada para a consumação da aludida simulação/dissimulação, quando, na verdade, os reais beneficiários deveriam ocupar tal posto da obrigação tributária.

Por sua vez, ao enfrentar essa mesma questão, o acórdão recorrido alcançou conclusão distinta, compreendendo que a pessoa física que orquestrou as operações consideradas simuladas/dissimuladas não seria o contribuinte da obrigação tributária, devendo figurar nessa condição uma das pessoas jurídicas constituídas em meio às operações em questão. Vale destacar o seguinte trecho do acórdão recorrido, *in verbis*:

“As alusões feitas pela fiscalização ao Sr. Eike Batista têm uma razão de ser, qual seja, o fato de ser ele o controlador, direto ou indireto, de todas as pessoas jurídicas que fazem parte da estrutura empresarial em comento. Isso posto, como as pessoas jurídicas não têm vontade própria, mas sim tomam de empréstimo a vontade das pessoas físicas que direta ou indiretamente as controlam, não é surpresa que, no caso, a autoridade fiscal tantas vezes tenha mencionado o nome do Sr. Eike Batista. De fato, não há dúvida de que foi ele o arquiteto dos atos e negócios jurídicos que por fim evitaram a tributação do

IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital verificado na alienação de parte das quotas do capital das mineradoras.

Entretanto, ser o mentor dos atos e negócios jurídicos de um planejamento tributário abusivo (elisão fiscal abusiva) não faz dele contribuinte dos tributos devidos. Da mesma forma que, em caso de pessoa jurídica acusada de cometer sonegação fiscal (evasão fiscal), a pessoa física controladora, mentora do ilícito, também não deverá ser alçada a posição de contribuinte.

De fato, nos incontáveis casos de sonegação fiscal apreciados tanto pelo extinto Conselho de Contribuinte quanto pelo CARF, nunca se pôs em dúvida que o contribuinte é a própria pessoa jurídica, e não a pessoa física do sócio, do acionista controlador ou do gerente. O sócio, o gerente ou o acionista controlador, mentor dos atos e negócios jurídicos que levaram à sonegação fiscal, não é levado à posição de contribuinte. Responderá pelo crédito na condição de responsável tributário pelos tributos sonegados, mas não na condição de contribuinte.

Isso posto, tal como se dá nos casos de sonegação fiscal (evasão fiscal), também nas hipóteses de planejamento tributário abusivo (elisão fiscal abusiva) não há razão para atribuir-se ao sócio, ao gerente ou ao acionista controlador a condição de contribuinte do crédito tributário, mas apenas a condição de responsável tributário, tal como feito nos autos do presente processo.

No presente processo, acaso entendamos por correta a desconsideração levada a efeito pela fiscalização (matéria que será abordada nos itens 2.2 e 2.3 deste voto), restará a ora recorrente MMX Mineração e Metálicos S/A, e não o Sr. Eike Batista, como contribuinte (art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN) do IRPJ e da CSLL lançados, daí porque não há que se falar em erro na identificação do sujeito passivo.”

O despacho de admissibilidade, portanto, adequadamente identificou a semelhança entre o acórdão recorrido e o acórdão n. 101-95018 indicado como paradigma, bem como a divergência entre as soluções adotadas.

O acórdão n. 108-09507 foi o segundo paradigma de divergência indicado pelo recorrente quanto à matéria em análise, o qual restou assim ementado:

IRPJ e CSLL

Exercício: 1999

REORGANIZAÇÃO SOCIETÁRIA - VERDADEIRA ALIENÇÃO DE PARTICIPAÇÃO COM GANHO DE CAPITAL – Se os atos formalmente praticados, analisados pelo seu todo, demonstram não terem as partes outro objetivo que não se livrar de uma tributação específica, e seus substratos estão alheios às finalidades dos institutos utilizados ou não correspondem a uma verdadeira vivência dos riscos envolvidos no negócio escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer o tratamento tributário que o verdadeiro ato dissimulado produz.

SUJEIÇÃO PASSIVA. ERRO. INEXISTÊNCIA – Se verificada a gravidade, precisão e concordância nas conclusões da autoridade fiscal sobre a existência de atos dissimulados, todos devem ser desconsiderados para efeito de constituição do fato jurídico, elegendo-se por sujeito passivo o real contribuinte/responsável.

DECADÊNCIA. PENALIDADE QUALIFICADA -

Configurado o evidente intuito de fraude com o emprego de simulação, mediante procedimentos de efêmera reorganização societária, que alfim resultou tão somente em alienação de participação societária sem a apuração e pagamento dos tributos devidos sobre o ganho de capital, mantém-se a multa qualificada de 150%, com repercussão na contagem do prazo decadencial que

se desborda da regra do art. 150, §4º, para regra do art. 173, do Código Tributário Nacional.
Recurso Voluntário Negado.

Destaca-se o seguinte trecho desse segundo acórdão indicado como paradigma:

“Destas premissas, concluo que não houve erro de sujeição passiva, porquanto a necessária concordância e precisão na construção do fato jurídico demonstram que a empresa 5246 Participações de fato recebeu como sócios os alienantes pessoas jurídicas, a 5256 Participações e a Thyssen Industries, com o fim exclusivo de aquisição da participação societária pela última e venda pelas primeiras. Portanto, reputo correto o lançamento quando indicou como sujeito passivo a alienante BW participações, uma vez que esta auferiu o benefício do não pagamento do imposto pelo ganho de capital na venda da sua participação na Elevadores S'úr e Astel. Ora, se devem ser desconsiderados os atos dissimulatórios, estes devem ser em sua integralidade.”

Também no acórdão n. 108-09507 compreendeu-se que, ao desconsiderar-se os atos simulados/dissimulados, o contribuinte da obrigação tributária deve ser aquele “auferiu o benefício do não pagamento do imposto pelo ganho de capital”.

Note-se que o fato desse acórdão ter sido julgado de forma desfavorável ao contribuinte não é fator relevante para torná-lo convergente (e não divergente) com o acórdão recorrido. Ocorre que, nesse acórdão n. 108-09507, considerou-se que o beneficiário do ganho de capital foi corretamente eleito como contribuinte da obrigação tributária, enquanto que, no presente caso, o recorrente sustenta justamente que não apresentaria esse característica, requerendo seja reconhecido que seria o Sr. Eike, e não a empresa MMX, quem realmente “auferiu o benefício do não pagamento do imposto pelo ganho de capital”.

Mais uma vez, então, o despacho de admissibilidade adequadamente identificou a semelhança da matéria tratada entre o acórdão recorrido e o acórdão n. 108-09507 indicado como paradigma, bem como a divergência entre as soluções adotadas.

Por sua vez, quanto ao tema (2), referente à eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN, o recorrente apresentou como paradigmas da divergência os acórdãos n. 202-16.959, do então Segundo Conselho de Contribuintes, bem como o acórdão n. 3401-001.969, da então 1ª Turma Ordinária, 4ª Câmara, Terceira Seção.

No acórdão n. 202-16.959, a questão analisada pelo então Segundo Conselho de Contribuintes dizia respeito precisamente à eficácia jurídica do art. 116 do CTN, tendo em vista que o seu dispositivo expressamente requer sejam “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. O referido acórdão, ao analisar a referida norma geral contida no CTN, decidiu que a sua eficácia seria contida e dependeria da edição de lei ordinária específica, o que não teria ocorrido até a época dos fatos.

O acórdão n. 202-16.959 restou assim ementado:

IPI. DESCONSIDERAÇÃO DE ATOS E NEGÓCIOS JURÍDICOS.

O dispositivo previsto no parágrafo único do art. 116 do CTN, com a redação dada pela LC n. 104/2001, reveste-se de eficácia limitada, ou seja, dependia, à época da ocorrência dos fatos geradores alcançados pelo lançamento de ofício, da existência de norma integradora que lhe garantisse eficácia plena. Inexistente

esta à época dos fatos, o lançamento padece da falta de suporte legal para sua validade e eficácia.

Por sua vez, o acórdão recorrido analisou a mesma questão (eficácia jurídica do art. 116 do CTN), alcançando, contudo, entendimento divergente, no sentido de que a referida lei ordinária específica seria desnecessária.

Note-se que, embora o tributo objeto do AIIM discutido no acórdão n. 202-16.959 fosse o IPI, a questão decidida disse respeito exclusivamente à norma geral do art. 116 do CTN, não apresentando qualquer relevância para as razões de decidir a espécie tributária em análise. Da mesma forma, o tributo objeto do AIIM que originou o presente processo administrativo não foi determinante para a decisão adotada no acórdão recorrido. Pelo contrário, o voto do i. Conselheiro Relator restou embasado em questões de teoria geral.

É possível fazer um paralelo à infinidade de casos pertinentes à aplicação do art. 150 ou 173, ambos do CTN, para a contagem do prazo decadencial: por se tratar de matéria atinente à incidência ou não de norma geral contida no CTN, este Colegiado da CSRF, acertadamente, não requer que o acórdão paradigma e o recorrido digam necessariamente respeito ao mesmo tributo.

O mesmo se dá com o segundo paradigma apresentado pelo recorrente sobre a matéria, qual seja, o acórdão n. 3401-001.969. Colhe-se o seguinte trecho do voto condutor do aludido acórdão paradigma, *in verbis*:

“O procedimento realizado pela fiscalização sob o pretexto de que tratar-se-ia de uma dissimulação não encontra suporte legal na legislação.

É que o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar no 104, de 10/01/2001, que poderia dar sustentação a tal procedimento, ainda está na dependência da edição de lei ordinária, senão vejamos:

“Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

[...].

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.” (grifei)

Essa condição, de que a desconsideração dos atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador seja acompanhada da observância dos procedimentos estabelecidos em lei ordinária, não foi, e nem poderia, cumprida no presente lançamento, de sorte que o mesmo não pode ser aqui referendado.

(...)

Ou seja, se não é vedado que se criem empresas e que estas sejam enquadradas no regime simplificado de tributação, e se essas empresas são efetivamente constituídas e operam segundo os preceitos legais exigidos [contratos sociais, inscrição no CNPJ, emissão de notas fiscais de venda, recebimentos, pagamentos de tributos etc.], somente mediante a observância dos tais “procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, a que alude o citado parágrafo único do art. 116 do CTN, é que poderia haver a desconsideração de tais atos ou negócios jurídicos”.

Naquele caso, discutia-se a cobrança de PIS e COFINS em face da desconsideração, pela autoridade fiscal, de duas pessoas jurídicas optantes pelo SIMPLES, sob o entendimento de que estariam dissimulando o que na verdade seria uma única empresa. Novamente a questão julgada por aquele Colegiado não se ateve a peculiaridades da legislação da contribuição ao PIS, da COFINS ou do SIMPLES, mas sim à eficácia jurídica do art. 116 do CTN, tendo em vista que o seu dispositivo expressamente requer sejam “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”. O referido acórdão, analisando, portanto, a referida norma geral contida no CTN, decidiu que o procedimento de desconsideração, com fulcro no art. 116 do CTN, não poderia ter sido desencadeado na pendência de lei ordinária específica. Há evidente divergência em relação ao acórdão recorrido.

Importante consignar que os Conselheiros Rafael Vidal de Araújo e Flávio Franco Corrêa votaram pelo não conhecimento dessa matéria, por compreender que o resultado do julgamento seria indiferente para a manutenção ou não do auto de infração, tendo em vista que a autoridade fiscal também fez referência ao artigo art. 149, VII, do CTN, para reputar ilegítima a reestruturação societária implementada. Entretanto, por maioria de votos, compreendeu-se que, da forma como foi formulada, a autuação fiscal não substituiria caso afastada a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Nesse seguir, ratificando os termos dos despachos anteriormente proferidos nestes autos (**e-fls. 2865 e seg.**; **e-fls. 3014 e seg.**), compreendo preenchidos os requisitos para a interposição do recurso especial quanto às matérias: (1) erro na identificação do sujeito passivo; (2) eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN; (3) concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada; (4) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

Mérito

1. Erro na identificação do sujeito passivo.

Por restar vencido quanto ao conhecimento da matéria pertinente ao erro na identificação do sujeito passivo, deixo de apresentar o conteúdo do respectivo voto.

2. Eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN.

O acórdão recorrido adotou como premissa que, em face de um suposto dever fundamental de pagar de tributos, o parágrafo único do artigo 116 do CTN veicularia norma de reação ao abuso no planejamento tributário, abstraindo dai as seguintes consequências:

- (i) a eficácia da referida norma seria imediata. Na pendência de lei ordinária regulando procedimento especial para a sua aplicação, deveria ser aplicado o procedimento geral previsto pelo Decreto n. 70.235/72;
- (ii) a aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN não demandaria demonstração da prática de atos simulados referidos pelo art. 149 do CTN, nos termos do art. 167 do Código Civil. Os institutos tutelados pelo legislador complementar seriam o “abuso de direito” e a “fraude à lei”.

(iii) se uma determinada reestruturação societária não apresentar propósitos extra-tributários convincentes, estas devem ser consideradas inoponíveis ao fisco.

Transcrevo o seguinte trecho do acórdão recorrido, *in verbis* (e-fls. 3432 e seg.):

“A Carta de 1988, como é cediço, instituiu uma enorme quantidade de direitos e garantias fundamentais, bem como atribuiu ao Estado o dever de concretizá-los. É uma vez que a concretização de direitos exige o dispêndio de vultosos recursos públicos, recursos esses obtidos pelo Estado principalmente via tributação, surge por determinação constitucional, ao lado dos direitos e garantias fundamentais, o dever fundamental de pagar tributos.

Pois bem, os planejamentos tributários abusivos são práticas adotadas por grandes empresas, via de regra engendrados por caras “empresas de consultoria”, e têm como finalidade possibilitar ao contribuinte fugir ao seu dever fundamental de pagar tributos. O micro, o pequeno e o médio contribuintes via de regra não praticam elisão fiscal abusiva pois os custos do planejamento dificilmente compensariam a economia de tributos.

Nesse sentido, interpretar-se o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, da forma defendida pela ora recorrente, significaria uma autorização para que os grandes contribuintes deixassem de cumprir, ao menos até a promulgação da lei ordinária (e já se vão quase 14 anos de omissão legislativa no âmbito federal), o seu dever fundamental de pagar tributos, mediante a adoção de planejamentos tributários abusivos. Seria assim uma inovação legislativa com vista a impedir que o fisco coibisse o ilícito, já que, como ressalta Torres, o combate à fraude à lei e ao abuso de forma jurídica já existia mesmo antes do advento da norma em questão.

Além de não se coadunar com o dever fundamental de pagar tributos, tal interpretação também constitui uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição, já que os grandes contribuintes, justamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, estariam sendo gravados com uma tributação inferior à sua capacidade, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, uma vez que o montante de recursos orçamentários necessários à concretização dos direitos e garantias fundamentais permanece inalterado.

É de se em conta, ainda, que a nova ordem constitucional conferiu grande importância a valores morais, tais como a boa-fé e a função social do contrato, repudiando por conseguinte a adoção de práticas abusivas perpetradas seja pelo Estado seja pelos particulares. Em assim sendo, também aqui a interpretação defendida pela recorrente não se harmoniza com a Constituição na medida em que, segundo ela, enquanto não for promulgada a lei ordinária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, o Fisco estaria impedido de coibir práticas abusivas perpetradas pelos grandes contribuintes.

Por tudo o que foi dito, das duas interpretações possíveis para o art. 116, parágrafo único, do CTN, aquela que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas (valores da boa-fé e da função social do contrato), é sem dúvida aquela defendida pelo professor Ricardo Lobo Torres.

Ressalte-se que não estamos aqui a afirmar que a interpretação proposta pela contribuinte seja inconstitucional, até porque este Conselho não é competente apreciar essa questão. O que estamos dizendo é que, das duas interpretações possíveis, seguramente a que melhor se harmoniza com a Constituição é a que

afirma a eficácia imediata, para a União, da norma geral antielisiva, daí porque, de acordo com as regras de hermenêutica jurídica, deve prevalecer sobre a interpretação defendida pela contribuinte.”

Permissa vênua, não se pode concordar com as premissas e as conclusões alcançadas pelo acórdão recorrido.

O art. 146 da Constituição Federal, além de atribuir ao legislador complementar competência legislativa em matéria tributária, também especificou matérias que lhe seriam privativas, fundamentais ao funcionamento harmônico do modelo federativo brasileiro. Assim, cabe à lei complementar dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, entre outras coisas.

Surge, então, o primeiro ponto de intersecção, com dignidade constitucional, entre “planejamento tributário” e “normas de competência”. Esse encontro, sob a influência que o *civil law* notadamente exerceu sobre a Assembleia Constituinte, poderia realizar-se ao menos de duas formas, mas necessariamente por decisão do legislador competente: *em âmbito constitucional* ou *infraconstitucional*. Diante do modo analítico e detalhado com que tutelou o Direito tributário, não seria de se estranhar que a Constituinte houvesse se preocupado em regular diretamente o planejamento tributário. No entanto, não foi esse o caminho trilhado.

A Constituição protege um núcleo de liberdades econômicas do particular, mantendo-o livre de intervenções do Estado e dentro do qual está inserido o planejamento tributário¹. Conforme leciona TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR², essas liberdades atribuem ao ser humano um espaço que não pode ser absorvido pela sociabilidade, tendo-se como reconhecida a capacidade de “reger o próprio destino, expressar a sua singularidade como indivíduo, igual entre iguais: o homem como distinto e singular entre iguais”. Merecem destaque a livre iniciativa, a autonomia privada e liberdades como de empresa, de investimento, de organização e de contratação³. Na mesma linha, LUÍS EDUARDO SCHOUEIRI⁴ conclui que Estado Democrático e Social de Direito, estabeleceria um espaço de liberdade, no qual a sociedade poderia se organizar para o atingimento de seus próprios objetivos, que não se confundiriam com os objetivos da coletividade.

Contudo, ao mesmo tempo em que a Constituição garante aos particulares esse âmbito de liberdade, outorga ao legislador infraconstitucional a competência para regular e interferir em seu exercício, seja para estabelecer a cobrança de tributos, seja para limitar planejamentos tributários. É relevante notar que presença de decisão clara do legislador (agente competente) para a referida intervenção no patrimônio particular é cláusula irrenunciável de estirpe constitucional, sem o que se adentra no tenebroso campo do arbítrio e das ilegalidades.

¹ Nesse sentido, vide: ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 75-77.

² FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. - Barueri, SP : Manole, 2007, p. 196.

³ Cf. BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 128-129.

⁴ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 35.

A exigência de lei para a desconsideração de planejamentos tributários não encontra fundamento “apenas” no princípio da legalidade em matéria tributária (art. 5º e art. 150, I, da Constituição), mas também nas normas de Direito Econômico presentes no texto constitucional (arts. 170 e seg. da Constituição).

O Estado, por meio da tributação, deve participar dos bem-sucedidos resultados econômicos dos particulares a ele conectados, a fim de obter receitas derivadas suficientes a fazer frente às necessidades públicas. Conforme o princípio da legalidade, o legislador deve eleger, dentro de seu respectivo âmbito de competência tributária, fatos geradores que captem capacidades contributivas conforme uma dosagem adequada à divisão do custo estatal. Essa *competência tributária* também confere ao legislador ordinário a aptidão para a enunciação de normas de reação a planejamentos tributários específicos (chamadas comumente de “SAAR”, como referência a “*special anti avoidance rules*”).

Por sua vez, ao prescrever que compete à lei complementar estabelecer normas gerais sobre a ocorrência do fato gerador, apuração da obrigação tributária, entre outros elementos, conferiu-se ao legislador a aptidão privativa para enunciar norma geral de reação ao planejamento tributário (“GAAR”, como referência a “*general anti avoidance rules*”).

Note-se que compete ao legislador complementar regular o planejamento tributário por meio de norma geral, mas não lhe é permitido tornar absolutamente ilícita a sua prática. Se há limites ao exercício da liberdade, o Estado de Direito também pressupõe limites ao legislador para a sua restrição, pois, conforme salutar preocupação de TERCIO SAMPAIO FERRAZ JÚNIOR, “a liberdade pode ser disciplinada, mas não pode ser eliminada”⁵. Não poderia o Estado utilizar mecanismos de coerção para compelir o contribuinte à prática de determinados atos e, assim, à ocorrência de hipóteses de incidência de tributos (ou seja, de intervenção no patrimônio particular). Assim ocorrendo, como adverte LUÍS EDUARDO SCHOUERI⁶, estar-se-ia atentando de modo inadmissível contra a proibição ao confisco e o Direito à propriedade.

A matéria sob análise é de máxima importância e merece análise detida da referida divisão de competências entre o legislador complementar e o legislador ordinário. Dedico os dois próximos subtópicos a essa análise, o que evidenciará a imprescindibilidade de lei ordinária específica para que o parágrafo único do art. 116 adquira qualquer eficácia.

2.1. A competência do legislador complementar para a tutela do planejamento tributário

Muitos ordenamentos jurídicos estrangeiros possuem *normas gerais* que se prestam a alcançar algumas ou todas as espécies tributárias, com a prescrição de critérios, objetivos ou não, para a identificação do “*abuso*” e a reação aos planejamentos tributários não tolerados. No Brasil, como se viu, a Constituição não prescreveu ela própria uma GAAR, mas conferiu ao legislador complementar a competência para fazê-lo.

Bem compreendida a função da lei complementar no ordenamento jurídico brasileiro, visualiza-se com clareza o acerto da Constituinte ao conferir-lhe tal atribuição. Não parece haver dúvidas que a lei complementar é um “instrumento de articulação das normas do

⁵ FERRAZ JÚNIOR, Tercio Sampaio. Direito Constitucional: liberdade de fumar, privacidade, estado, direitos fundamentais e outros temas. – Barueri, SP : Manole, 2007, p. 195.

⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. Normas tributárias indutoras e intervenção econômica. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 46.

sistema”⁷. Até pouco tempo, havia intenso debate doutrinário⁸ quanto à razão dessa “articulação”, se por força do critério da *hierarquia* ou da *função (competência)*.

JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES⁹ foi um dos primeiros a suscitar o critério da *função* (ou *competência*) como aquele que melhor solucionaria a questão. Sob essa perspectiva, enquanto o legislador complementar seria competente para tratar de determinadas matérias, o legislador ordinário seria incompetente para tutelá-las: ao legislar sobre temas cuja competência seria do legislador complementar, a lei ordinária não padeceria por contrariar a lei complementar (*hierarquia*), mas sim por ter sido enunciada por agente incompetente (*função* ou *competência*). Nas palavras daquele professor, “a lei complementar é resultante de um procedimento legislativo vinculado a critérios constitucionais de direito *formal* (e.g. o *quórum* de votação) e de ordem *material* ou de direito substantivo (a matéria correspondente a uma fatia do campo global distribuído rigidamente segundo esquemas constitucionais de competência legislativa).” Modernamente, HUMBERTO ÁVILA¹⁰ observa que, como a Constituição atribuiria às leis complementares diferentes funções, não poderia ser unitariamente descritas e nem teria hierarquia unitária: seria necessário investigar a função de cada instrumento legal.

Ao analisar-se o arcabouço constitucional pertinente ao tema do planejamento tributário, o critério da *função* (ou *competência*) explica bem o papel exercido pela lei complementar.

Em conformidade com o art. 146 da Constituição, compete ao legislador complementar decidir se haverá uma norma geral de reação a planejamentos tributários e, nesse caso, quais os critérios para a identificação das hipóteses as quais o fisco deverá reagir (*hidrômetro da intolerância*). Compete ao legislador complementar legitimamente eleito manifestar a decisão sobre *quais circunstâncias* e em *qual intensidade* deverá o Estado intervir no exercício de liberdades econômicas. Essa é a função do legislador complementar e não do legislador ordinário, que é incompetente para tanto.

Não obstante, o critério da *hierarquia* também poderia explicar a questão, alcançando conclusão similar, caso se reconheça a eloquência do silêncio do legislador complementar que conscientemente deixar de enunciar qualquer GAAR. Por essa perspectiva, haveria antinomia entre lei ordinária que extrapolasse GAAR veiculada (ou a ausência desta) por lei complementar, com a invalidade da primeira. Do mesmo modo, ao adotar-se o critério da *função*, não haveria necessariamente antinomia, mas *incompetência* do legislador ordinário para cogitar de GAAR diversa daquela enunciada pelo agente competente eleito pela Constituinte, qual seja, a lei complementar.

Portanto, aplicando-se essas variáveis teóricas à matéria sob exame, verifica-se que o legislador complementar, vocacionado a enunciar uma GAAR, assume o papel nuclear de legitimar a reação dos entes federados às modalidades de atos praticados pelo contribuinte que ocasionem a redução do ônus tributário: todas as unidades legiferantes (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) apenas podem editar normas para a reação a planejamentos tributários que sejam comportadas pela lei complementar, qual seja, o CTN.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2000, p. 58-9.

⁸ Vide: CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo : Saraiva, 2000, p. 58 e seg.; CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 221-22, 402 e seg.

⁹ BORGES, José Souto Maior. Lei Complementar Tributária. São Paulo : Revista dos Tribunais, 1975, p. 73 e seg.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. Sistema Constitucional Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 188.

Embora tenha sido concebida formalmente como lei ordinária há 50 anos, o CTN foi recepcionado pela nova ordem constitucional de 1988, em razão de seu conteúdo, como se lei complementar fosse. Ocorre que o CTN contém normas para a tutela de boa parte das questões referidas no art. 146 da Constituição, inclusive quanto ao *hidrômetro de intolerância* à redução ou diferimento do ônus tributário.

Dentro desse âmbito de competência, de forma concreta, o legislador complementar enunciou apenas normas de reação à “fraude”, à “simulação”, ao “dolo” na evasão de tributos (CTN, art. 149, VII), com a tutela específica de casos de “dissimulação” (CTN, art. 116, parágrafo único). Tais elementos, de forma rigorosa, sequer seriam qualificados como hipóteses de uma GAAR, pois se voltam contra a evasão fiscal e não à concepção de “abuso” geralmente presente em normas gerais de intolerância ao planejamento tributário.

Embora muito se discuta o assunto, o legislador competente (CTN) sempre limitou os poderes da administração fiscal para desconsiderar atos praticados pelo contribuinte, restringindo-os para tornar inoponíveis apenas atos “simulados”, “fraudulentos”, cometidos com o “dolo” da evasão de tributos. Não há a outorga, pelo legislador competente (CTN) para que a administração fiscal considere inoponível atos que não estejam sob o escopo dos referidos institutos.

Conforme se colhe do art. 72, da Lei 4.502/64, *fraude* é “toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento”.

A exigência do *dolo*, nesse enunciado prescritivo, tem o condão de agregar ao conceito de fraude a intenção de ofender o Direito, de cometer ato sabidamente ilícito, e não qualquer hipótese na qual o contribuinte realiza atos para reduzir a ocorrência do fato gerador. O *dolo*, no Direito Civil, remete ao “emprego de um artifício ou expediente astucioso para induzir alguém à prática de um ato que o prejudica e aproveita ao autor do dolo ou a terceiro”¹¹. *Dolo* seria a própria intenção de causar *dano* a outrem, de contrariar o direito.¹²

Cabe apenas frisar que, no Direito Tributário, o *dolo* apresenta peculiaridades relevante em relação ao seu correspondente no Direito Privado, em que o vício é causado por uma das partes do negócio jurídico em relação à outra. No âmbito tributário, não seria elemento típico do *dolo* a intenção de uma das partes prejudicar outras do negócio jurídico, mas sim de evadir tributos devidos ao fisco, que sequer é parte daquela relação.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. Dicionário jurídico. São Paulo : Saraiva, 1998, p. 232.

¹² PAULO AYRES BARRETO diferencia o *dolo* da *simulação*, na medida em que, naquele “apenas um dos interessados tem ciência do ato doloso, enquanto na simulação, ambas as partes têm participação na ação concertada”. A diferença de *dolo* e *fraude* residiria no fato de que esta “se consuma sem a intervenção pessoal do prejudicado. Além disso, enquanto o dolo geralmente antecede ou é concomitante à prática do negócio jurídico, a fraude é perpetrada posteriormente à sua celebração” (BARRETO, Paulo Ayres. Elisão tributária - limites normativos. Tese apresentada ao concurso à livre docência do Departamento de Direito Econômico e Financeiro da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo : USP, 2008, p. 157-186)

Quanto à simulação, o legislador tributário não edificou um instituto distinto para a “simulação fiscal”, mas laborou com remissão normativa, acolhendo o conceito normativo de “simulação” prescrito pelo Direito privado.¹³

Note-se que o art. 109 do CTN prescreve que “*os princípios gerais de direito privado utilizam-se para a pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários*”. Daí decorre que, se determinado *instituto* do Direito privado compõe algum enunciado prescritivo de matéria tributária, ao menos duas hipóteses seriam possíveis: (i) pode o legislador tributário atribuir definição, conteúdo e alcance diversos do que se verifica no Direito privado (*apenas o nome de batismo seria igual nas diferentes searas jurídicas*), ou; (ii) caso o legislador tributário silencie quanto à questão, deve o instituto deve ser compreendido conforme o seu perfil no Direito privado.¹⁴

Conjugando-se os artigos 109 e 110 do CTN, surge a questão: a lei tributária poderia utilizar o termo “*simulação*” para se referir a questão diversa da tutelada pelo Direito Civil, alterando a definição, o conteúdo e o alcance daquele instituto tradicional na seara privada? Em tese, sim, pois a expressão não foi utilizada, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias. No entanto, o legislador tributário não alterou o sentido desse instituto, utilizando-o tal qual no Direito privado.

No âmbito privado, o perfil jurídico da *simulação* foi revisto em decorrência da enunciação do novo Código Civil, de 2002. No Código Civil de 1916, a *simulação* correspondia a um *defeito* do negócio jurídico, decorrente de vício na vontade do agente, que poderia agir tanto de forma maliciosa, quando o negócio seria anulável (art. 102), como inocente (art. 103), em que o negócio subsistiria. A *simulação* trazida pelo novo Código Civil difere ao menos em dois pontos de sua conformação anterior (art. 167). O negócio jurídico *simulado* será nulo (e não mais *anulável*), não surtindo efeitos desde a sua realização, bem como não se perpetuará no tempo, conforme o art. 169 do novo Código. Também não há mais menção à possibilidade de *simulação inocente*, pois a *simulação* deixa de se referir a um elemento *subjetivo*, configurando critério *objetivo* de *validade* do próprio negócio.

Nesse cenário, a *simulação* a que se refere o art. 149, VII, do CTN, corresponde à “*mentira*” quanto à prática de um ato relevante para fins tributários. Sonega-se da Administração Fiscal a verdade dos fatos ocorridos. O ato *simulado* é um ato *aparente*, que não existe no mundo dos fatos, mas apenas de forma precária no mundo jurídico.

Na *simulação absoluta*, o contribuinte buscaria construir determinado invólucro que, caso real, lhe atribuiria benefícios fiscais, embora nada exista. Na *simulação relativa*, a ocorrência do fato gerador de uma obrigação tributária seria ocultada pela oposição do ato simulado.

¹³ Sobre a relação entre os conceitos de direito civil e tributário, vide: ÁVILA, Humberto. Eficácia do Novo Código Civil na Legislação Tributária. In Grumpenmacher, Betina Treiger (coord.) - Direito Tributário e o novo Código Civil - São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 65-72.

¹⁴ Nesse sentido, vide: SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 762-763.

Com a *simulação absoluta*, na linha com o que expõe TULLIO ROSEMBUJ¹⁵, as partes criariam com a sua declaração uma aparência de negócio que não querem realizar e do qual não esperam nenhum efeito. Seria uma aparência sem qualquer conteúdo verdadeiro e, assim, juridicamente inexistente, como é o caso da fraude contra credores em que se cria um passivo inexistente ou se diminui o ativo, sem que nada realmente tenha sido realizado. Com a *simulação relativa*, as partes criariam a aparência para um negócio jurídico diverso daquele que efetivamente querem. Seria um disfarce, em que apenas aparentemente se realizaria um negócio jurídico, para, na verdade, realizar-se outro negócio. É ilustrativo o Recurso Especial n. 243.767-MS, do SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA, para a distinção de *simulação* (absoluta) e *dissimulação* (relativa):

“Duas situações, entretanto, podem verificar-se. Uma, em que a simulação seja absoluta. As partes não pretenderam concluir negócio algum, como no exemplo acima mencionado. Isso reconhecido, não produzirá efeito. Pode, entretanto, ser relativa a simulação. As partes efetivamente desejavam a prática de determinado contrato, mas esse ficou dissimulado por um outro. Assim, por exemplo, fez-se uma doação, dissimulada em compra e venda. Em tal caso, prevalecerá o negócio real.”

No Direito tributário brasileiro, então, a *simulação* se presta à *sonegação*, ou seja, ao *ilícito*. O que se combate não é a utilização de formas anormais, atípicas para se alcançar determinado resultado. Combate-se o ato doloso da evasão de tributos em que as partes realizam um determinado negócio jurídico, mas declaram ao fisco que outro teria sido realizado.

Note-se que, para aferir-se a ocorrência de *simulação*, não é relevante questionar a *existência de razões extratributárias*. Interessa demonstrar que, por meio dos negócios jurídicos apresentados pelo contribuinte, foram ocultadas do fisco a verdadeira configuração dos atos praticados (*dissimulação*) ou, ainda, que nada realmente foi realizado (*simulação absoluta*).

2.2. A competência do legislador ordinário para a tutela do planejamento tributário.

Em vista das normas constitucionais de competência tributária e da decisão do legislador complementar, lei ordinária de cada ente federado detém ao menos três funções prescritivas quanto às seguintes matérias atinentes ao planejamento tributário: *i*) regular procedimento especial para que se descortinem os casos de *dissimulação* (CTN, art. 116, parágrafo único); *ii*) enunciar normas de reação a planejamentos tributários específicos (SAAR) e; *iii*) reconhecer a legitimidade de planejamentos tributários também específicos (*safe harbour rules*).

Em relação à primeira das funções citadas, é curioso observar que o legislador ordinário tem se mantido inerte há 17 anos na sua tarefa de regular o procedimento especial para a aplicação da norma do parágrafo único do art. 116 do CTN, incluído pela Lei Complementar n. 104/2001. A eficácia do referido dispositivo permanece em estado de hibernação, por restar contida à edição de lei ordinária até hoje não enunciada.

Nos estritos limites da competência que lhe foi atribuída pela Lei Complementar n. 104/2001, caberia à lei ordinária apenas e tão somente definir um procedimento especial para a desconsideração de atos “dissimulados”. O legislador ordinário

¹⁵ ROSEMBUJ, Tulio. El fraude de lei, la simulación y el abuso de las formas em el derecho tributario. Barcelona : Marcial Pons. 1999, p. 49.

seria incompetente para definir outras hipóteses de desconsideração que não estejam compreendidas no art. 116 do CTN (“dissimulação”) ou, ainda, estabelecer critérios não adotados pelo legislador complementar, a exemplo de “propósitos negociais”.

O acórdão recorrido adotou o entendimento de que, na pendência de lei ordinária especificamente produzida para regular o procedimento necessário à aplicação do parágrafo único do art. 116 do CTN, o Decreto n. 70.235 lhe faria as vezes. Permissa vênua, parece evidente que esse entendimento torna sem efeito a parte final prescrita pelo Legislador Complementar para o parágrafo único do art. 116 do CTN (“observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”), não se mostrando razoável ou mesmo possível.

Sob uma interpretação literal do dispositivo, chama a atenção que o legislador tenha utilizado os termos “os procedimentos a serem estabelecidos”, evidenciando que a nova “lei ordinária”, específica para a matéria, ainda deveria ser prescrita, não se confundindo com qualquer instrumento normativo já existente no ordenamento,

A análise histórica da matéria conduz à mesma conclusão: desde a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, medidas provisórias/leis ordinárias têm sido propostas para regular a matéria, justamente em face da sua imprescindibilidade para atribuir eficácia ao aludido dispositivo do CTN. O fato, contudo, é que nenhuma dessas medidas provisórias/leis ordinárias foram aprovadas pelo Congresso Nacional.

Logo após a inclusão do parágrafo único ao art. 116 do CTN, o Poder Executivo editou a Medida Provisória n. 66/2002, que, sua exposição de motivos, assim dispunha:

“14. Os arts. 15 a 19 dispõem sobre os procedimentos a serem adotados pela administração tributária no tocante à matéria, suprimindo exigência contida no parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional.”

Os referidos dispositivos da MP 66/2002 **não** foram convertidos em lei pelo legislador ordinário.

A inexistência da aludida lei ordinária até o presente momento não se deve a descuido do legislador ordinário: trata-se de silêncio eloquente, que representa a decisão do Congresso de não atribuir eficácia jurídica ao parágrafo único do art. 116 do CTN. Essa decisão, que foi conferida ao legislador ordinário, deve ser respeitada pela administração fiscal.

Vale destacar respeitável posição doutrinária nesse mesmo sentido. Em sua obra “Planejamento Tributário”, na qual tem se apoiado boa parte das autuações fiscais e julgamentos levados a termo sobre esse tema, MARCO AURÉLIO GREGO enfatiza, *in verbis*:

“Isso significa dizer que, enquanto não for devidamente editada lei ordinária dispondo a respeito, falta um elemento essencial à aplicabilidade do parágrafo examinado, sendo ilegal o ato administrativo que, nesse interregno, pretender nele apoiar-se. Enquanto não vier a ser editada a lei ordinária prevista no dispositivo, falta ao dispositivo a plenitude da proteção dos seus efeitos e, por consequência, a autoridade administrativa não pode ato de desconsideração nele fundamentado”.

Na pendência da edição da referida lei ordinária, não há, como supõe o i. Conselheiro relator do acórdão *a quo*, carta branca para a prática de quaisquer atos pelos

contribuintes tendentes a se esquivar a incidência tributária. Ocorre que permanece vigente a decisão do legislador, esculpida no art. 149 do CTN, de reação a atos simulados, praticados com o dolo para a evasão de tributos. Para a aplicação desse enunciado prescritivo o procedimento geral previsto pelo Decreto n. 70.235 seria o adequado.

Merece, portanto, revisão a decisão recorrida, na medida em que não é possível atribuir qualquer eficácia ao parágrafo único do art. 116 do CTN, seja no momento em que lançamento em questão foi realizado, seja no momento em que este Colegiado da CSRF realiza o julgamento do recurso especial interposto pelo contribuinte, pois o Poder Legislativo ainda não editou a lei ordinária necessária para regular o procedimento especial para a sua aplicação.

Note-se que, no caso concreto, a autuação fiscal fez referência também ao artigo art. 149, VII, do CTN, para reputar ilegítima a reestruturação societária implementada. Entretanto, o Colegiado da CSRF, por maioria de votos, compreendeu que, da forma como foi elaborada, a autuação fiscal não substituiria caso afastada a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN.

Ademais, é importante repisar que a decisão recorrida, ora submetida ao crivo desta CSRF, pautou-se exclusivamente no entendimento de que o art. 116, parágrafo único, do CTN, teria eficácia imediata para a reação ao abuso no planejamento tributário, considerando despcienda, para essa finalidade, a aferição de simulação dos atos praticados, como se pode observar do seguinte trecho do acórdão *a quo*:

“Em verdade, como se observa ao longo de todo o TCF, entendeu a autoridade, com base no art. 116, parágrafo único do CTN, que houve planejamento tributário abusivo perpetrado pela contribuinte com vistas a evitar a incidência do IRPJ e da CSLL sobre o ganho de capital auferido na alienação da participação no capital das mineradoras.
(...)

Não há no voto vencedor do acórdão recorrido uma única linha quanto ao art. 149 do CTN e o enfrentamento dos requisitos exigidos por esse dispositivo para a descaracterização de atos simulados, nos termos do art. 167 do Código Civil. Ocorre que, conforme a interpretação do acórdão recorrido, a norma do parágrafo único do artigo 116 do CTN tutelaria hipóteses de abuso, compreendendo institutos como “abuso de direito” e “fraude à lei”, bem como estes deveriam ser verificados a partir de alguns elementos, entre eles a ausência de propósitos extratributários convincentes para a reestruturação realizada. Ausentes propósitos negociais convincentes, os efeitos fiscais da reestruturações deveriam ser desconsideradas pelo fisco.

Destacam-se os seguintes trechos do acórdão recorrido, em que resta claro que a autuação fiscal foi mantida por considerar-se presente o “abuso”, a “abusividade do planejamento tributário”, *in verbis*:

“Ocorre que esses exames (e possivelmente outros) não podem nem devem ser levados a cabo no âmbito do presente julgado. Realmente, como dito antes, o que está sob apreciação da Turma é a abusividade, ou não, da estrutura empresarial efetivamente empregada pelo grupo Eike Batista. É sobre essa estrutura que o Colegiado deve se manifestar.
Uma observação, entretanto, deve ser feita. Não se sustenta a afirmação da defesa segundo a qual a justificativa da cisão foi a vedação da participação de Centennial Asset Mining Fund LLC em empresas com atividade diversa da de

mineração e logística, como seria o caso da participação, ainda que indireta, em MMX Corumbá Participações Ltda. Isso porque, mesmo após a cisão, CAMF permaneceu participando, ainda que indiretamente, do capital de MMX Corumbá, através de CAP Corumbá S/A.

Não houve, portanto, propósito negocial crível para a cisão em comento, mas apenas “pretexto” para sua realização, como diria Marco Aurélio Greco.

Restou sobejamente comprovado nos autos que o único propósito da estrutura empresarial adotada pelo grupo econômico Eike Batista foi evitar a tributação do ganho de capital que seria auferido pela contribuinte acaso viesse, ela própria, a alienar os 30% da participação nas mineradoras. A “solução” adotada pelo grupo econômico Eike Batista foi a de “transferir” a referida participação a outra empresa do grupo, qual seja, Centennial Asset Mining Fund LLC, estrategicamente sediada em Nevada, EUA, Estado que não tributa a renda das empresas relativamente às operações realizadas com o exterior. Tal “transferência” foi realizada por meio de aumento no capital social da recorrente, tendo CAMF adquirido 30% de participação societária por um valor cerca de 100 vezes inferior àquele em que a participação nas mineradoras foi posteriormente vendida a terceiros.

Resumindo, não houve real e legítimo propósito negocial do grupo econômico Eike Batista na “transferência” de 30% das ações MMX Mineração e Metálicos S/A à CAMF (e por conseguinte 30% do capital das mineradoras), mas somente o intuito do grupo Eike Batista de evitar a incidência dos tributos que seriam devidos pela recorrente acaso ela própria fizesse a alienação da participação de 30% no capital das mineradoras à subsidiária

integral da empresa Cleveland-Cliffs Inc. e à empresa Anglo American Participações e Minerações S/A.

Mas devemos reconhecer que a ausência de propósito negocial legítimo, apesar de ser um fato que deve ser levado em consideração, é por si só insuficiente para afirmar-se a abusividade de uma elisão fiscal.

A abusividade deve ser apreciada caso-a-caso e a ausência de propósito negocial deve ser levada em consideração juntamente com outros fatores, como por exemplo as

operações em sequência, as operações realizadas internamente a um mesmo grupo econômico, as operações realizadas com pessoas ligadas residentes em locais com tributação favorecida, etc.

No caso dos presentes autos, todas as circunstâncias acima mencionadas se verificaram, como já visto anteriormente.

Ademais, não custa lembrar, verificou-se também aqui uma enorme desproporcionalidade entre: (i) o valor que CAMF LLC investiu para adquirir a participação de 30% no capital das mineradoras (R\$ 16.588.160,00 em dezembro de 2005), e; (ii) o valor que CAMF LLC alienou parte dessa participação (R\$ 282.891.000,00 em março de 2007, para a subsidiária de Cleveland Cliffs, e R\$ 1.317.338.748,03 em maio de 2007 para a subsidiária de Anglo American).

Em outras palavras, em pouco mais de um ano o investimento feito por de CAMF LLC no capital da contribuinte, no total de R\$16.588.160,00, foi alienado (em parte, pois ainda lhe restou a participação em LLX Açú e em MMX Corumbá) pelo montante de R\$1.600.229.748,03, ou seja, aproximadamente 100 vezes o valor investido. Tudo isso sem a incidência de tributação sobre o enorme ganho de capital percebido.

Por todo o exposto, e tomados em conjunto os fatos acima narrados, convenço-me, para além de qualquer dúvida razoável, que foi abusiva a economia de tributos engendrada pelo grupo Eike Batista, daí porque entendo como correta a desconsideração dos atos abusivos levada a efeito pela

fiscalização, com a conseqüente a exigência do IRPJ e da CSLL em face da ora recorrente.”

Por conseguinte, tendo em vista que a matéria devolvida a esta CSRF diz respeito à eficácia ou não do parágrafo único do art. 116 do CTN, bem como sequer ser possível a reanálise dos fatos para verificar a possibilidade de subsunção destes ao art. 149, VII, do CTN (esta matéria não foi enfrentada pelo acórdão recorrido para verificar a legitimidade ou não da reestruturação implementada), faz-se necessário dar provimento ao recurso especial interposto.

3. Concomitância da exigência da multa de ofício e da multa isolada.

Por restar vencido quanto às matérias precedentes, faz-se necessário analisar a higidez da multa isolada pela não apuração de estimativas, cobrada cumulativamente com a multa de ofício.

Para a solução da divergência ora em análise, é preciso saber se a multa isolada pelo não recolhimento das estimativas mensais de IRPJ e CSL deve ser cobrada cumulativamente com a multa de ofício, na hipótese de auto de infração lavrado após o término do exercício fiscal.

Conforme a Súmula CARF n. 82, “após o encerramento do ano-calendário, é incabível lançamento de ofício de IRPJ ou CSLL para exigir estimativas não recolhidas”. A inteligência da Súmula decorre da constatação de que as estimativas, recolhidas ou não, seriam meras antecipações do tributo cujo fato gerador ocorreria efetivamente no dia 31.12.

O legislador tributário, ao estruturar a sistemática de apuração do IRPJ/CSL pelo lucro real anual, foi coerente com essa metodologia:

- 1) durante o exercício fiscal, o contribuinte deve recolher estimativas mensais. Se no curso do exercício fiscal a fiscalização constatar que o contribuinte não apurou e recolheu estimativas mensais, salvo na hipótese de apresentação de balanços de suspensão ou redução, deverá lavrar auto de infração para a cobrança de tais valores, com a imposição da multa correspondente;
- 2) após o fim do exercício fiscal, nenhuma estimativa mais é devida ou multa pelo seu não cumprimento são exigíveis. O contribuinte deve apurar o IRPJ/CSL e recolher os valores devidos. Se após o término do exercício fiscal a fiscalização constatar que o contribuinte não apurou e recolheu o IRPJ/CSL, deverá lavrar auto de infração para a cobrança de tais valores, com a imposição da multa correspondente.

O legislador tributário, ao estruturar a sistemática de apuração do IRPJ/CSL pelo lucro real anual, naturalmente não exigiu a cumulação da exigência das estimativas e do IRPJ/CSL. Da mesma forma, o legislador coerentemente não exigiu a cumulação das multas, o que, entre outros princípios, ofenderia a proibição da consunção.

No caso da multa isolada por não apuração de estimativas sob julgamento, o seu critério temporal está adstrito ao exercício fiscal em que uma determinada estimativa

deveria ser apurada e recolhida pelo contribuinte e não o tenha sido. Após esse marco temporal, o bem jurídico em questão (estimativas mensais) deixa de ser exigível, bem como a correspondente penalidade que busca garantir a seu cumprimento espontâneo pelo contribuinte também não é mais exigida pelo legislador. Após 31.12, competirá à fiscalização exigir não mais estimativas, mas o recolhimento do efetivo tributo (IRPJ e CSL) por ventura devido e não recolhido a seu tempo, com a multa de ofício cabível em razão desse atraso (qualificada, se for o caso).

Apenas na hipótese de a fiscalização exigir estimativas não apuradas e recolhidas no curso do próprio exercício fiscal é que se mostra cabível tanto a exigência dessas antecipações quanto a imposição da correspondente multa pelo não cumprimento desta. Merecem destaque algumas decisões proferidas por esta CSRF, que igualmente compreenderam inaplicável aludida multa isolada após o encerramento do exercício fiscal:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

MULTA ISOLADA - FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA - O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor de estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

Recurso especial negado.

Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

Período de apuração: 2001

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA. O artigo 44 da Lei IV 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sob base estimada ao longo do ano. O tributo devido pelo contribuinte surge quando é o lucro apurado em 31 de dezembro de cada ano. Improcede a aplicação de penalidade pelo não-recolhimento de estimativa quando a fiscalização apura, após o encerramento do exercício, valor e estimativas superior ao imposto apurado em sua escrita fiscal ao final do exercício.

(Acórdão n. 9101-000.575, de 18.05.2010)

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2004, 2005

MULTA ISOLADA. FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVA.

O artigo 44 da Lei nº 9.430/96 preceitua que a multa de ofício deve ser calculada sobre a totalidade ou diferença de tributo, materialidade que não se confunde com o valor calculado sobre base estimada ao longo do ano. A jurisprudência da CSRF consolidou-se no sentido de que não cabe a aplicação da multa isolada após o encerramento do período. Ante esse entendimento, não se sustenta a decisão que mantém a exigência da multa sobre o valor total das estimativas não recolhidas.

(Acórdão n. 9101-001.547, de 22.01.2013)

Compreendo que tais fundamentos já seriam suficientes para dar provimento ao recurso especial interposto pelo contribuinte.

Há, no entanto, uma questão fundamental que deve ser enfrentada, tendo em vista o seu caráter vinculante. Faz-se necessário decidir se a Súmula n. 105 é aplicável também aos períodos posteriores à edição da Lei n. 11.488/2007, de forma a ter eficácia no julgamento do presente caso:

Súmula CARF n. 105: A multa isolada por falta de recolhimento de estimativas, lançada com fundamento no art. 44, § 1º, inciso IV, da Lei n. 9.430, de 1996, não pode ser exigida ao mesmo tempo da multa de ofício por falta de pagamento de IRPJ e CSLL apurado no ajuste anual, devendo subsistir a multa de ofício.

Para tanto, é preciso analisar os efeitos trazidos pela Lei nº 11.488/2007 sobre o art. 44 da Lei nº 9.430/96, de forma a verificar se a Súmula n. 105 é igualmente aplicável aos períodos posteriores a 2007.

Em sua redação original, o art. 44 da Lei n. 9.430/96 assim prescrevia:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas, calculadas sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição:

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;

§1º As multas de que trata este artigo serão exigidas:

I - juntamente com o tributo ou a contribuição, quando não houverem sido anteriormente pagos; (...);

IV - isoladamente, no caso de pessoa jurídica sujeita ao pagamento do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido, na forma do art. 2º, que deixar de fazê-lo, ainda que tenha apurado base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente.

Com a redação que lhe foi dada pela Lei n. 11.488/2007, o dispositivo passou a dispor:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:
I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, **ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica.**

Tanto nos termos do RICARF vigente à época da enunciação da Súmula n. 105 do CARF (08.12.2014) quanto no atual, para a edição de súmulas, são levados à apreciação dos Conselheiros deste Tribunal determinado número de julgados sobre a matéria, considerados capazes de possibilitar a “mais precisa percepção possível não apenas da questão de direito cuja relevância há de se aferir, como também do conflito em que ela se insere”¹⁶. Os casos selecionados devem propiciar a ventilação dos mais relevantes argumentos quanto à

¹⁶ TALAMINI, Eduardo. Julgamento de recursos no STJ ‘por amostragem’. Informativo Justen, Pereira Oliveira e Talamini, 2008. Disponível em www.justen.com.br/informativo.

interpretação que deve ser atribuída à legislação federal, pois a norma decorrente da súmula deverá ser aplicada a todos os demais casos que apresentem questão de direito equivalente.

Por esse arcabouço jurídico, atribui-se à súmula do CARF a feição de precedente com “força necessária para servir como *ratio decidendi* para o juiz subsequente”¹⁷. Por essa sistemática, os fundamentos adotados nos acórdãos paradigmáticos que provocaram a edição da súmula passam a ser aplicáveis, de forma obrigatória, a todos os demais casos que vierem a ser submetidos ao CARF.

Para a solução do presente caso, é preciso compreender essa relação de complementariedade: a *ratio decidendi* dos acórdãos paradigmas não se desprendem da respectiva súmula, nem esta deve ser aplicável a hipóteses que não estariam abrangidas pelos aludidos paradigmas. Em outras palavras, como a súmula é *norma geral e concreta*¹⁸ que veicula a *ratio decidendi* outrora presente em reiterados *acórdãos individuais e concretos*, a sua aplicação é restrita às situações que sejam equivalentes àquelas tratadas nos referidos acórdãos paradigmáticos. A aplicação de uma súmula a um caso concreto pressupõe que as *premissas fáticas* e as *normas questionadas* neste sejam equivalentes às *premissas fáticas* e às *normas questionadas* nos paradigmas que ensejaram a súmula.

No caso, duas *ratio decidendi* podem ser abstraídas dos fundamentos dos paradigmas da Súmula n. 105 do CARF. A primeira delas é que, **pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deve ser absorvida pela multa de ofício.** É o que se observa dos seguintes acórdãos que serviram de inspiração à Súmula n. 105:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 1998

(...)

MULTA ISOLADA - APLICAÇÃO CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. **O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** (CSRF, 9101-001.307, de 24/04/2012)

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2002

APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA - Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. **A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza**

¹⁷ À semelhança do que ocorre com os recursos repetitivos do STJ. A respeito destes, vide: MESQUITA, José Ignácio Botelho et al. A repercussão geral e os recursos repetitivos: economia, direito e política, In: Revista de Processo, São Paulo, v. 38, n. 220, p. 13-32, jun. 2013, p. 29.

¹⁸ Vide, sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 7ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 35-41.

etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.

(CARF, 3ª Turma Especial, 1ª Seção, 1803-001.263, de 10/04/2012)

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ
Contribuição Social sobre o Lucro Líquido CSLL
Ano-calendário: 2001

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.**

(CSRF, 9101-001.261, de 22/11/2011)

Neste último acórdão, houve a transcrição integral dos fundamentos adotados em outro julgamento da CSRF, que restou assim ementado:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício. 1999, 2000, 2001, 2002, 2003

Ementa: APLICAÇÃO CONCOMITANTE DE MULTA DE OFÍCIO E MULTA ISOLADA NA ESTIMATIVA — Incabível a aplicação concomitante de multa isolada por falta de recolhimento de estimativas no curso do período de apuração e de ofício pela falta de pagamento de tributo apurado no balanço. A infração relativa ao não recolhimento da estimativa mensal caracteriza etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. **Pelo critério da consunção, a primeira conduta é meio de execução da segunda. O bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo, representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação.** Recurso especial negado.

(CSRF/01-05.838, de 15.04.2008)

A segunda *ratio decidendi*, que se abstrai dos paradigmas que inspiraram a Súmula n. 105 do CARF, consiste no **não cabimento de lançamento de multa isolada cuja base de cálculo seja coincidente ou esteja está inserida na base de cálculo das multas de ofício**. É o que se observa de suas respectivas ementas, a seguir transcritas:

Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Exercício: 2000, 2001

Ementa: MULTA ISOLADA. ANOS-CALENDÁRIO DE 1999 e 2000.

FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor das glosas efetivadas pela Fiscalização**. Recurso Especial do Procurador conhecido e não provido. (CSRF, 9101-001.203, de 17/10/2011)

Assunto: Imposto sobre a Renda Retido na Fonte - IRRF
Exercício: 2001

IR-FONTE. AFASTAMENTO. O próprio lançamento tributário em razão da desconsideração do planejamento fiscal já atribuiu as respectivas saídas de valores a causa e seus beneficiários.

MULTA ISOLADA. ANO-CALENDÁRIO DE 2000. FALTA DE RECOLHIMENTO POR ESTIMATIVA. CONCOMITÂNCIA COM MULTA DE OFÍCIO EXIGIDA EM LANÇAMENTO LAVRADO PARA A COBRANÇA DO TRIBUTO. Incabível a aplicação concomitante da multa por falta de recolhimento de tributo sobre bases estimadas e da multa de ofício exigida no lançamento para cobrança de tributo, **visto que ambas penalidades tiveram como base o valor da receita omitida apurado em procedimento fiscal**. Recurso especial do Procurador negado. (CSRF, 9101-001.238, de 21/11/2011)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ
Ano-calendário: 2000, 2001

(...)

LANÇAMENTO DE OFÍCIO. PENALIDADE. MULTA ISOLADA.
FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS.

Devem ser exoneradas as multas isoladas por falta de recolhimento de estimativas, uma vez que, cumulativamente foram exigidos os tributos com multa de ofício, e **a base de cálculo das multas isoladas está inserida na base de cálculo das multas de ofício, sendo descabido, nesse caso, o lançamento concomitante de ambas**.

(...)

(CARF, 1ªC/2ªTO, 1102-00.748, de 09/05/2012)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ
Ano-calendário: 2003

DECADÊNCIA. MULTA ISOLADA. ESTIMATIVAS NÃO RECOLHIDAS. A regra geral para contagem do prazo decadencial para constituição do crédito tributário, no caso de penalidades, está prevista no artigo 173, I do CTN, apresentando-se regular a exigência formalizada dentro deste prazo. Por sua vez, em relação aos tributos, havendo antecipação de recolhimentos o prazo é contado na forma do art. 150, §4o. do CTN.

MULTA DE OFÍCIO ISOLADA POR FALTA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS MENSAS CONCOMITANTE COM A MULTA DE OFÍCIO. INAPLICABILIDADE. **É inaplicável a penalidade quando existir concomitância com a multa de ofício sobre o ajuste anual (mesma base)**.

(...)

(CARF, 4ªC/2ªTO, 1402-001.217, de 04/10/2012)

Em todos esses julgados, portanto, compreendeu-se não ser cabível o lançamento de multa isolada, quando:

- pelo critério da consunção, nas autuações realizadas após o término do exercício fiscal, a penalidade atinente à multa isolada pela não apuração de estimativas mensais deva ser absorvida pela multa de ofício;
- a sua base de cálculo seja coincidente ou esteja inserida na base de cálculo das multas de ofício.

Os referidos fundamentos permanecem aplicáveis mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, o que obriga este Colegiado à aplicação da Súmula 105, que não possui restrição temporal em seu enunciado.

Em primeiro lugar, não há dúvidas que a referida súmula consagrou o princípio da **consunção**, que justamente serviu de fundamento aos acórdãos que a inspiraram. É o que se observa dos fundamentos do acórdão 01-05.838, proferido pela CSRF em 15.04.2008, da relatoria do então Conselheiro MARCOS VINICIUS NEDER DE LIMA, *in verbis*:

“Quando várias normas punitivas concorrem entre si na disciplina jurídica de determinada conduta, é importante identificar o bem jurídico tutelado pelo Direito. Nesse sentido, para a solução do conflito normativo, deve-se investigar se uma das sanções previstas para punir determinada conduta pode absorver a outra, desde que o fato tipificado constitui passagem obrigatória de lesão menor, de um bem de mesma natureza para a prática da infração maior.

No caso sob exame, o não recolhimento da estimativa mensal pode ser visto como etapa preparatória do ato de reduzir o imposto no final do ano. A primeira conduta é, portanto, meio de execução da segunda.

Com efeito, o bem jurídico mais importante é sem dúvida a efetivação da arrecadação tributária, atendida pelo recolhimento do tributo apurado ao fim do ano-calendário, e o bem jurídico de relevância secundária é a antecipação do fluxo de caixa do governo representada pelo dever de antecipar essa mesma arrecadação. Assim, a interpretação do conflito de normas deve prestigiar a relevância do bem jurídico e não exclusivamente a grandeza da pena cominada, pois o ilícito de passagem não deve ser penalizado de forma mais gravosa que o ilícito principal. É o que os penalistas denominam ‘princípio da consunção’.

Segundo as lições de Miguel Reale Junior: ‘pelo critério da consunção, se ao desenrolar da ação se vem violar uma pluralidade de normas passando-se de uma violação menos grave para outra mais grave, que é o que sucede no crime progressivo, prevalece a norma relativa ao crime em estágio mais grave...’. E prossegue ‘no crime progressivo portanto, o crime mais grave engloba o menos grave, que não é senão um momento a ser ultrapassado, uma passagem obrigatória para se alcançar uma realização mais grave’.

Assim, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício na hipótese de falta de recolhimento de tributo apurado no final do exercício e também pela falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo.”

Repita-se: mesmo após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007 ao art. 44 da Lei n. 9.430/96, a teoria da consunção permanece plenamente aplicável à matéria sob julgamento. Esse é, inclusive, o entendimento que vem sendo adotado pelo Superior Tribunal de Justiça (doravante “STJ”), como se observa do seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. DEFICIÊNCIA DA FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. MULTA ISOLADA E DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA

PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO.

1. Recurso especial em que se discute a possibilidade de cumulação das multas dos incisos I e II do art. 44 da Lei n. 9.430/96 no caso de ausência do recolhimento do tributo.

2. Alegação genérica de violação do art. 535 do CPC. Incidência da Súmula 284 do Supremo Tribunal Federal.

3. A multa de ofício do inciso I do art. 44 da Lei n. 9.430/96 aplica-se aos casos de "totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata".

4. A multa na forma do inciso II é cobrada isoladamente sobre o valor do pagamento mensal: "a) na forma do art. 8º da Lei no 7.713, de 22 de dezembro de 1988, que deixar de ser efetuado, ainda que não tenha sido apurado imposto a pagar na declaração de ajuste, no caso de pessoa física; (Incluída pela Lei nº 11.488, de 2007) e b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (Incluída pela Lei n. 11.488, de 2007)".

5. As multas isoladas limitam-se aos casos em que não possam ser exigidas concomitantemente com o valor total do tributo devido.

6. No caso, a exigência isolada da multa (inciso II) é absorvida pela multa de ofício (inciso I). A infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade. Princípio da consunção.

Recurso especial improvido.

(STJ, REsp 1.496.354/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2015, DJe 24/03/2015)

Em seu voto, acompanhado pela unanimidade da Segunda Turma da 1ª Seção do STJ, o i. Ministro HUMBERTO MARTINS, relator do referido julgado, assim explicitou os fundamentos, *in verbis*:

“Sistematicamente, nota-se que a multa do inciso II do referido artigo somente poderá ser aplicada quando não possível a multa do inciso I.

Destaca-se que o inadimplemento das antecipações mensais do imposto de renda não implicam, por si só, a ilação de que haverá tributo devido. Os recolhimentos mensais, ainda que configurem obrigações de pagar, não representam, no sentido técnico, o tributo em si. Este apenas será apurado ao final do ano calendário, quando ocorrer o fato gerador.

As hipóteses do inciso II, "a" e "b", em regra, não trazem novas hipóteses de cabimento de multa. A melhor exegese revela que não são multas distintas, mas apenas formas distintas de aplicação da multa do art. 44, em consequência de, nos caso ali descritos, não haver nada a ser cobrado a título de obrigação tributária principal.

As chamadas "multas isoladas", portanto, apenas servem aos casos em que não possam ser as multas exigidas juntamente com o tributo devido (inciso I), na medida em que são elas apenas formas de exigência das multas descritas no caput.

Esse entendimento é corolário da lógica do sistema normativo-tributário que pretende prevenir e sancionar o descumprimento de obrigações tributárias. De fato, a infração que se pretende repreender com a exigência isolada da multa (ausência de recolhimento mensal do IRPJ e CSLL por estimativa) é completamente abrangida por eventual infração que acarrete, ao final do ano calendário, o recolhimento a menor dos tributos, e que dê azo, assim, à cobrança da multa de forma conjunta.

Em se tratando as multas tributárias de medidas sancionatórias, aplica-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente.

O princípio da consunção (também conhecido como Princípio da Absorção) é aplicável nos casos em que há uma sucessão de condutas típicas com existência de um nexo de dependência entre elas. Segundo tal preceito, a infração mais grave absorve aquelas de menor gravidade.

Sob este enfoque, não pode ser exigida concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.”

Em decisão posterior, no REsp 1.499.389/PB, o STJ novamente vivificou o princípio da consunção para afastar a cumulação da multa de ofício com a multa isolada, em período posterior à Lei n. 11.488/2007. A referida decisão restou assim ementada:

TRIBUTÁRIO. MULTA ISOLADA E MULTA DE OFÍCIO. ART. 44 DA LEI N. 9.430/96 (REDAÇÃO DADA PELA LEI N. 11.488/07). EXIGÊNCIA CONCOMITANTE. IMPOSSIBILIDADE NO CASO. PRECEDENTE.

1. A Segunda Turma desta Corte, quando do julgamento do REsp nº 1.496.354/PR, de relatoria do Ministro Humberto Martins, DJe 24.3.2015, adotou entendimento no sentido de que a multa do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/96 somente poderá ser aplicada quando não for possível a aplicação da multa do inciso I do referido dispositivo.

2. Na ocasião, aplicou-se a lógica do princípio penal da consunção, em que a infração mais grave abrange aquela menor que lhe é preparatória ou subjacente, de forma que não se pode exigir concomitantemente a multa isolada e a multa de ofício por falta de recolhimento de tributo apurado ao final do exercício e também por falta de antecipação sob a forma estimada. Cobra-se apenas a multa de ofício pela falta de recolhimento de tributo.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, AgRg no REsp 1499389/PB, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/09/2015, DJe 28/09/2015)

É fundamental notar que a *ratio decidendi* presente nos referidos julgados do STJ, que se detiveram às alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, não é distinta daquela adotada pelo CARF em seus reiterados julgados proferidos na vigência da redação original do art. 44 da Lei n. 9.430/96 e que motivaram a edição da Súmula n. 105.

Nesse seguir, após as alterações introduzidas pela Lei n. 11.488/2007, o mesmo dilema quanto à consunção, anteriormente enfrentado pelo CARF e solucionado pela Súmula n. 105, permanece presente.

Além disso, também a segunda a *ratio decidendi* da Súmula n. 105 permanece aplicável mesmo após a edição da Lei n. 11.488/2007, atinente à **impossibilidade da base de cálculo da multa isolada estar inserida na base de cálculo das multas de ofício.**

Note-se que, no acórdão 1102-00.748, também citado acima entre os paradigmas da Súmula n. 105 do CARF, a então Conselheira ALBERTINA SILVA SANTOS DE LIMA consignou que o fundamento para a proibição da cumulação da multa de ofício com a multa isolada se daria pelo fato da base de cálculo desta estar compreendida na base de cálculo daquela, *in verbis*:

“No caso destes autos, constata-se que **o valor da base de cálculo da multa isolada está inserido na base de cálculo da multa de ofício.**

Levando-se em conta que é o bem público que deve ser protegido, aplicar a multa proporcional cumulativamente com a multa isolada, por falta de recolhimento da estimativa sobre os valores apurados, em procedimento fiscal, sobre base de cálculo de idêntico valor, implicaria admitir que, sobre o imposto apurado de ofício, se aplicaria duas punições, que significaria em relação à falta, a imposição de penalidade desproporcional ao proveito obtido.”
(grifos acrescidos)

Como se pode observar, a *ratio decidendi* adotada nesse julgado, proferido com vistas à redação original da Lei n. 9.430/96, continua perfeitamente aplicável às normas sancionatórias veiculadas pela Lei n. 11.488/2007: enquanto a redação original previa que as bases de cálculo da multa isolada e da multa de ofício seriam idênticas, com a redação vigente a partir de 2007, não há mais necessária coincidência, embora seja certo que **o valor da base de cálculo da multa isolada permanece inserido na base de cálculo da multa de ofício.**

4. Incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício

Quanto a esse tema, a controvérsia interpretativa não se refere necessariamente à norma dos arts. 113 ou 139 do CTN. No âmbito do CTN, a questão reside mais precisamente na norma que se constrói a partir de seu art. 161.

O art. 161 do CTN, cumprindo o papel previsto no art. 146 da Constituição Federal, estabelece norma geral, aplicável a todos os entes da federação, quanto à incidência de juros de mora, no percentual de 1%, sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Expressamente, contudo, o seu § 1º resguarda a cada um dos entes federados a competência para estabelecer regramento próprio. Cada ente federado, por meio de seu respectivo Poder Legislativo, poderá prescrever regramento próprio, com taxa de juros diferente daquela prevista na norma geral (1%) ou, por exemplo, prever a incidência de juros de mora tanto sobre o débito principal quanto sobre as multas ou, ainda, estabelecer que os juros incidam apenas sobre o valor do débito principal, mas não sobre o das multas.

A União, no caso, é exemplo de unidade federativa que, de longa data, produz regramentos próprios quanto à incidência de juros de mora sobre o crédito não integralmente pago no vencimento. Assim o fazendo, a União encontra resguardo jurídico no art. 161 do CTN, mas afasta a eficácia da norma geral veiculada neste dispositivo.

Portanto, para a solução do caso concreto, a questão não se esgota com a compreensão da norma geral veiculada pelo CTN. É necessário saber qual o tratamento foi atribuído pelo legislador ordinário à matéria, o que obriga que se considere o teor da Lei nº 9.430/1996, que dispõe:

Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores

ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Como se pode observar, valendo-se de sua competência, o legislador ordinário decidiu:

- prever a incidência de juros de mora sobre **multas isoladas** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 43);
- prever a incidência de juros de mora sobre débitos decorrentes de **tributos e contribuições** pagos em atraso (Lei n. 9.430/96, art. 61);
- não prever nada quanto à incidência de juros de mora sobre multas de ofício.

A evolução legislativa demonstra que não se trata de um silêncio insignificante, mas expressão de decisão consciente do legislador. As leis que se sucederam, em especial, o Decreto-lei n. 2.232/87, a Lei n. 7.691/88, a Lei n. 7.738/89, a Lei n. 7.799/89, a Lei n. 8.218/91, a Lei n. 8.383/91, a Lei n. 8.981/95, a Lei n. 9.430/96, a Lei n. 10.522/02, demonstram que a decisão do legislador variou no tempo, por vezes determinando a incidência de juros sobre a multa de ofício, por vezes a excluindo. Há uma diferenciação relevante: o dispositivo não estabelece, por si, a incidência de alguma taxa de juros sobre a multa, mas possibilita que leis específicas a estabeleça.¹⁹

Essa retrospectiva é relevante para constatar que o legislador competente não agiu ao acaso: trata-se de silêncio eloquente do legislador que, ao tutelar a matéria, deixou conscientemente de prever a incidência de juros de mora sobre a multa de ofício.

Este já foi o entendimento adotado por este Tribunal administrativo, inclusive no âmbito da 1ª Turma da CSRF, como se observa dos seguintes exemplos:

RECURSO ESPECIAL – CONHECIMENTO. Não deve ser conhecido o Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional quando inexistir similitude fática entre o acórdão paradigma e o acórdão recorrido.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa ofício aplicada.

(Processo nº 10680.002472/2007-23. Acórdão n. 9101-000.722. CSRF, 15.12.2010.)

¹⁹ Nesse sentido, vide, por exemplo: FAJERSZTAJN, Bruno. Exigência de juros de mora sobre as multas de ofício no âmbito da Secretaria da Receita Federal, *in* Revista Dialética de Direito Tributário v. 132. São Paulo : Dialética, 2006, p. 27 e seg.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Os juros de mora só incidem sobre o valor do tributo, não alcançando o valor da multa aplicada.

(Processo nº 16327.004079/2002-75. Acórdão n. 101-96.008. TO, 01.03.2007)

INCIDÊNCIA DE JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO - INAPLICABILIDADE - Não incidem os juros com base na taxa Selic sobre a multa de ofício, vez que o artigo 61 da Lei n.º 9.430/96 apenas impõe sua incidência sobre débitos decorrentes de tributos e contribuições. Igualmente não incidem os juros previstos no artigo 161 do CTN sobre a multa de ofício. (Processo nº 10980.013431/2006-05. Acórdão nº 101-96.607, TO, 06.03.2008)

JUROS DE MORA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TAXA SELIC. — É cabível, no lançamento de ofício, a cobrança de juros de mora sobre o tributo ou contribuição, calculados com base na variação acumulada da Taxa Selic. Referidos juros não incidem sobre a multa de ofício lançada juntamente com o tributo ou contribuição, decorrente de fatos geradores ocorridos a partir de 1/01/1997, por absoluta falta de previsão legal.

(Processo nº 16327.004252/2002-35. Acórdão nº 202-16.397, TO, data da publicação 14.06.2005) (grifo nosso)

Também em relação a essa matéria, portanto, compreendo que assiste razão ao contribuinte.

Por todo o exposto, voto no sentido de CONHECER e dar PROVIMENTO ao recurso especial.

(assinado digitalmente)

Luís Flávio Neto

Voto Vencedor

Conselheiro André Mendes de Moura, Redator designado.

Não obstante o substancial voto do I. conselheiro, peço vênia para discordar em relação ao conhecimento da matéria "sujeição passiva indireta" e ao mérito das matérias "eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN", "concomitância da multa isolada com a multa de ofício" e "incidência de juros de mora sobre a multa de ofício".

Passo ao exame.

I. Admissibilidade. Sujeição Passiva Indireta.

Para restar demonstrada a divergência na interpretação da legislação tributária, requisito previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, a decisão recorrida e paradigma devem compartilhar um suporte fático com similitude.

Nesse contexto, cumpre discorrer, inicialmente, sobre a situação em que se deu a autuação fiscal.

A Contribuinte (MMX) detinha ativos com grande potencial de valorização, dentre os quais: EBX ENERGIA (MMX MINAS-RIO) e EBX-MINERAÇÃO (MMX AMAPÁ), e pretendia vender as ações das empresas na BOVESPA.

Caso tivesse seguido o caminho convencional, teria que apurar ganho de capital, nos seguintes termos:

| MMX AMAPÁ | MMX MINAS-RIO |
|-------------------------------------|------------------------------------|
| Preço de venda: R\$282,8 milhões | Preço de venda: R\$1,317 bilhões |
| Custo de aquisição: R\$1,1 milhão | Custo de aquisição: R\$384 mil |
| Ganho de Capital: R\$ 281,3 milhões | Ganho de Capital: R\$1,316 bilhões |

Optou por construir uma estrutura societária para buscar amparo na isenção prevista no art. 81, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981²⁰, de 1995 e IN SRF nº 25, de 2001. A norma prevê que não há incidência nos ganhos líquidos obtidos em operações de bolsa no caso de **investimento estrangeiro** no Brasil.

Em breve síntese, foi por isso que o grupo econômico adquiriu a MMX, e ao mesmo tempo constituiu a CENTENNIAL FUND LLC (com sede em Nevada-EUA), **fundo de investimento estrangeiro**.

²⁰ Ficam sujeitos ao Imposto de Renda na fonte, à alíquota de dez por cento, os rendimentos auferidos:

- I - pelas entidades mencionadas nos arts. 1º e 2º do Decreto-Lei nº 2.285, de 23 de julho de 1986;
- II - pelas sociedades de investimento a que se refere o art. 49 da Lei nº 4.728, de 1965, de que participem, exclusivamente, investidores estrangeiros;
- III - pelas carteiras de valores mobiliários, inclusive vinculadas à emissão, no exterior, de certificados representativos de ações, mantidas, exclusivamente, por investidores estrangeiros.

§ 1º Os ganhos de capital ficam excluídos da incidência do Imposto de Renda quando auferidos e distribuídos, sob qualquer forma e a qualquer título, inclusive em decorrência de liquidação parcial ou total do investimento pelos fundos, sociedades ou carteiras referidos no caput deste artigo.

§ 2º Para os efeitos deste artigo, consideram-se:

- a) rendimentos: quaisquer valores que constituam remuneração de capital aplicado, inclusive aquela produzida por títulos de renda variável, tais como juros, prêmios, comissões, ágio, deságio e participações nos lucros, bem como os resultados positivos auferidos em aplicações nos fundos e clubes de investimento de que trata o art. 73; (Vide Lei nº 12.431, de 2011)
- b) ganhos de capital, os resultados positivos auferidos:
 - b.1) nas operações realizadas em bolsas de valores, de mercadorias, de futuros e assemelhadas, com exceção das operações conjugadas de que trata a alínea a do § 4º do art. 65;
 - b.2) nas operações com ouro, ativo financeiro, fora de bolsa;

Primeiro, aumentou o capital da MMX, mediante integralização das quotas da EBX ENERGIA (MMX MINAS-RIO) e EBX-MINERAÇÃO (MMX AMAPÁ), e aporte de 7 milhões de dólares da CENTENNIAL FUND LLC.

Depois, houve cisão parcial da MMX, transferindo para a CENTENNIAL FUND LLC precisamente percentual das quotas da EBX ENERGIA (MMX MINAS-RIO) e EBX-MINERAÇÃO (MMX AMAPÁ).

Enfim, a CENTENNIAL FUND LLC (fundo de investimento no exterior, **supostamente** amparado pela isenção do art. 81, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 1995 e IN SRF nº 25, de 2001), alienou na BOVESTA as quotas da MMX AMAPÁ e MMX MINAS-RIO (já alterados os nomes para CENTENNIAL AMAPÁ e CENTENNIAL MINAS-RIO). Os adquirentes foram CLEVELAND CLIFFS (das quotas da CENTENNIAL AMAPÁ) e ANGLO AMERICAN (das quotas da CENTENNIAL MINAS-RIO).

A acusação fiscal é precisa, compreendendo que as operações visaram encobrir a real operação, de alienação dos ativos MMX MINAS-RIO e MMX AMAPÁ, que estaria sujeita a ganho de capital, exatamente a tipificação do auto de infração, art. 418 do RIR/99:

Art. 418. Serão classificados como ganhos ou perdas de capital, e computados na determinação do lucro real, os resultados na alienação, na desapropriação, na baixa por perecimento, extinção, desgaste, obsolescência ou exaustão, ou na liquidação de bens do ativo permanente (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 31).

Vale transcrever as conclusões da autoridade autuante:

Parecer desta fiscalização com relação às alienações de participação societária de "propriedade" do "fundo de investimento" Centennial Asset Mining Fund LLC:

(...)

A constituição da Centennial Asset Mining Fund LLC foi "esquematizada" pelo Sr. Eike Fhurken Batista e outros minoritários para compor um "planejamento tributário", com o objetivo de evitar a ocorrência do fato gerador do imposto, de forma simulada e fraudulenta, como segue:

Após constituir o fundo no exterior e fazer aporte de capital na MMX Mineração e Metálicos S/A (MMX S/A), através das "Atas das Assembléias Gerais e Extraordinária" da MMX S/A, de 28/04/2006, promoveu a cisão parcial patrimonial da MMX S/A, transferindo bens e direitos para a Centennial Asset Participações Amapá S/A, Centennial Asset Participações Minas-Rio S/A e Centennial Asset Participações Corumbá S/A (receptoras), ato contínuo, transferiu a participação da Centennial Asset Mining Fund LLC na MMX S/A para estas três empresas receptoras, (por redução do capital na MMX S/A), de forma que o fundo de investimento detivesse 100% das ações das receptoras, negociando-as, inicialmente, através de um instrumento particular de Contrato de Compra e Venda de Ações (com assinaturas do Sr Eike Fuhrken Batista, representando o fundo de investimento Centennial Asset Mining Fund LLC e o Sr

Marcelo Adler Cheniaux, representando a Centennial Asset participações Minas-Rio S/A - ambos dirigentes do fundo de investimento) e, concluindo, através de pregão na bolsa de valores travestidos de investimento de empresa financeira domiciliada no exterior, com isenção de impostos. (Grifei)

Merece destaque a expressão "valores travestidos de investimento de empresa financeira domiciliada no exterior".

Trata-se da situação tratada pelos presentes autos.

Ocorre que os paradigmas apresentados em nenhum momento guardam similitude com o discutido na decisão recorrida.

No tópico " Interpretação das normas da legislação civil (art. 167 do CC) na ausência de norma de natureza fiscal específica para tipificar as simulações", acórdão paradigma nº101-95.018, foi apreciada situação no qual a fiscalização desconsiderou atos e negócios praticados por determinado contribuinte por ver neles existência de simulação prevista nos arts. 102 a 105 do antigo CC, mas deu provimento ao sujeito passivo por erro na identificação do sujeito passivo.

No tópico "Interpretação das normas que tratam de determinados atos como infração à legislação fiscal por caracterização de "evidente intuito de fraude", acórdão paradigma nº108-09.507, tratou-se de verificar se os procedimentos utilizados pela contribuinte teriam constituído infração à legislação fiscal com evidente intuito de fraude. A situação era a transferência do controle de Elevadores Sur S/A (SUR) e Astel Manutenção e Assistência Técnica (ASTEL) para uma empresa do Grupo Thyssen Krupp.

Enfim, no tópico " Interpretação da simulação a que se refere o art. 149 do CTN", o acórdão paradigma nº 9101-001.945 apreciou a mesma situação trazida pelo acórdão paradigma anterior, nº108-09.507, tendo tratado da tributação do ganho de capital contra a recorrente, pela venda de ações das empresas Elevadores Sur e Astel à empresa Thyssenkrupp Elevadores S/A, considerado simulada a transferência dessas ações à empresa "5246" por um preço mínimo (que a seguir efetuou a venda a Thyssenkrupp pelo valor real), e imputado a aplicação da multa qualificada (150%) e responsabilização do Sr. Adroaldo Aumonte (sócio-gerente da empresa).

Como se pode observar, em nenhum momento os paradigmas trataram do contexto fático dos presentes autos, no qual se buscou reorganização societária para se adequar à norma de contorno do art. 81, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 1995, e se esquivar da incidência do art. 418 do RIR/99 (Ganho de Capital). Vale repisar, o acórdão recorrido interpretou a legislação tributária em face de situação sem nenhuma similitude com os paradigmas. Nos presentes autos apreciou-se contexto no qual foi adquirida de maneira regular empresa (MMX) para desempenhar papel de holding do grupo econômico no Brasil, e ao mesmo tempo foi constituído fundo de investimento no exterior (CENTENNIAL), especificamente para "receber" os investimentos que a MMX pretendia alienar na Bovespa sem apurar ganho de capital. O fundo de investimento no exterior, ao alienar as ações do investimento na bolsa de valores, buscou a isenção prevista no art. 81, §§ 1º e 2º, da Lei nº 8.981, de 1995.

Como se pode observar, em nenhum momento, o fundamento principal da autuação fiscal dos presentes autos, a construção visando contornar o ganho de capital e busca de incidência em norma de isenção específica para fundos de investimento localizados no

exterior, não foi discutido nos paradigmas. Torna-se impossível efetuar qualquer cotejo entre as decisões para se buscar divergência de interpretação entre recorrido e paradigmas sobre a matéria "sujeição passiva indireta" pretendida pela Contribuinte.

Diante de situações que não se comunicam, torna-se impossível efetuar o cotejo previsto no art. 67 do Anexo II do RICARF, entre o acórdão recorrido e paradigmas, para verificar se restou demonstrada divergência na interpretação da legislação tributária.

Pelo exposto, voto no sentido de não conhecer o recurso especial em relação à matéria.

II. Mérito. Eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN.

Sobre a matéria, não assiste razão à Contribuinte a respeito da inaplicabilidade do art. 116, parágrafo único do CTN.

O assunto já foi apreciado pelo presente Colegiado ²¹, no Acórdão nº 9101-002.953, tratado na seguinte parte da ementa:

SIMULAÇÃO RELATIVA. VÍCIO DE VONTADE. CTN, ART. 116, PARÁGRAFO ÚNICO. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO.

É legítima a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do IRPJ, nos termos do artigo 116, parágrafo único do CTN.

Adoto as razões do voto da I. Conselheira Cristiane Silva Costa, que tratou da matéria com clareza e objetividade:

O Código Tributário Nacional, em sua redação original, previa a possibilidade de revisão de ofício do lançamento tributário na hipótese de simulação:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...)

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação (...)

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A Lei Complementar nº 104/2001 incluiu o parágrafo único ao artigo 116, para assim dispor:

Art. 116. (...)

²¹ Foi negado provimento ao recurso especial do Contribuinte, por maioria de votos, vencidos Luís Flávio Neto, Daniele Souto Rodrigues Amadio e Gerson Macedo Guerra.

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Desde sua edição, a doutrina se divide para tratar da norma do artigo 116, parágrafo único, como eficaz, ou não.

Paulo Ayres Barreto entende que a norma ainda seria ineficaz: "Enquanto lei ordinária não disciplinar o procedimento de desconsideração dos negócios jurídicos realizados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador, será inaplicável o parágrafo único do art. 116 do CTN. Há ineficácia técnica, de natureza sintática." (Planejamento Tributário Limites Normativos, 1ª edição, São Paulo, Noeses, 2016, p. 256)

De outro lado, como pondera Regina Helena Costa, atual Ministra do Superior Tribunal de Justiça, "o direito positivo já autorizava a desconsideração de negócios jurídicos dissimulados, à vista do disposto no art. 149, VII, CTN, que estabelece que o lançamento deva ser procedido de ofício na hipótese de o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, ter agido com dolo, fraude ou simulação" (Curso de Direito Tributário, Saraiva, 2009, p. 184). Em que pese interprete desta forma, a Ministra ainda leciona que "Além de parecer desnecessária, ante o disposto no art. 149, VII, CTN, abriga a referida norma demasiada generalidade e latitude, demandando, a nosso ver, que outra lei venha a estatuir as hipóteses de sua aplicação, sob pena de conceder-se demasiada liberdade ao administrador fiscal na desconsideração dos atos e negócios jurídicos" (obra citada, p. 185).

Entendo que a norma do artigo 116 é eficaz, legitimando a desconsideração de atos simulados, reforçando a previsão contida no artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional.

A doutrina de Paulo de Barros Carvalho também merece menção, admitindo a desconsideração de atos pelo Fisco, quando demonstrada a simulação. Sua doutrina enfrenta a simulação sob o ponto de vista da vontade:

"Apenas as operações do contribuinte que mascarem determinada transação econômica e jurídica, ocultando, por formas artificiosas, a realidade, configuram 'operações simuladas'. Se os verdadeiros motivos dos atos praticados pelas partes não cumprirem com a finalidade imputada a eles por lei, bem como neles estiverem presentes cabalmente notas que indiquem verdadeira hipótese de omissão da real intenção do que faz suporte ao negócio jurídico escolhido, tais atos não são oponíveis ao fisco, devendo merecer tratamento tributário de ato dissimulado e seus consequentes efeitos jurídicos. (...)

Para que haja simulação é necessário, portanto: (i) conluio entre as partes, (ii) divergência entre a real vontade das partes e o

negócio por elas declarado; e (iii) intenção de lograr o Fisco. Se tais características, porém, não se apresentarem no caso concreto, será vedado à autoridade administrativa desconsiderar o ato" (Derivação e Positivação no Direito Tributário, p. 82)

Esclareço que não comungo do entendimento do ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho sobre a necessidade de ilicitude, nos termos dos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, para fins de desconsideração de operações pelo Fisco (na mesma obra, o professor sustenta que "para que seja admissível a autuação fiscal, desconsiderando o negócio jurídico praticado, não basta que os efeitos econômicos de tal prática sejam semelhantes aos de ato diverso, mas é imprescindível que tenha havido ilicitude em tal realização, nos termos dos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/64").

Ora, a conformação dos fatos jurídicos à figura da simulação não depende da identificação destes com os artigos 71 a 73 referidos, basta que se amoldem às prescrições do Código Civil (167) e Código Tributário Nacional (art. 149, VII e 116, parágrafo único). As normas de Direito Tributário, no que concerne à simulação, não alteraram o conceito de simulação tratado pela norma de direito privado, relacionada à vontade do agente, manifestada de forma distinta no ato simulado daquela pretendida pelo ato dissimulado. (Grifos originais)

A decisão recorrida também apresenta substanciosos argumentos (Acórdão nº 1201-001.136, Conselheiro Marcelo Cuba Neto):

Em outras palavras, de acordo com Torres, o art. 116, parágrafo único, do CTN, sendo uma norma nacional, é imediatamente aplicável aos entes da federação que possuam normas sobre o procedimento administrativo fiscal, como é o caso da União, cuja regulação é feita pelo Decreto nº 70.235/72, recepcionado pela nova ordem constitucional com status de lei ordinária.

Havendo, então, duas interpretações para o mesmo dispositivo legal, caberá a esta Turma, ao menos em relação ao caso sob exame, decidir qual das duas deverá prevalecer.

Mas a interpretação de normas jurídicas pelo aplicador do Direito não é um ato de vontade, ou seja, havendo duas interpretações possíveis, deverá o aplicador verificar qual delas é a "correta", segundo as regras de hermenêutica jurídica.

E em um sistema como o adotado em nosso país, de supremacia da Constituição, a primeira providência nos casos em que houver duas interpretações possíveis para a mesma norma jurídica é verificar se há incompatibilidade entre alguma delas e a Carta Magna. Feito isso, e acaso ambas forem compatíveis, deve-se verificar se alguma delas melhor concretiza as normas constitucionais. Se ambas as interpretações bem concretizem a Constituição, passa-se às demais regras de hermenêutica jurídica a fim de verificar-se qual delas é a "correta". Mas, no

caso dos presentes autos essa última providência não será necessária, como se verá a seguir.

A Carta de 1988, como é cediço, instituiu uma enorme quantidade de direitos e garantias fundamentais, bem como atribuiu ao Estado o dever de concretizá-los. E uma vez que a concretização de direitos exige o dispêndio de vultosos recursos públicos²², recursos esses obtidos pelo Estado principalmente via tributação, surge por determinação constitucional, ao lado dos direitos e garantias fundamentais, o dever fundamental de pagar tributos²³.

Pois bem, os planejamentos tributários abusivos são práticas adotadas por grandes empresas, via de regra engendrados por caras “empresas de consultoria”, e têm como finalidade possibilitar ao contribuinte fugir ao seu dever fundamental de pagar tributos. O micro, o pequeno e o médio contribuintes via de regra não praticam elisão fiscal abusiva pois os custos do planejamento dificilmente compensariam a economia de tributos.

Nesse sentido, interpretar-se o art. 116, parágrafo único, do CTN, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, da forma defendida pela ora recorrente, significaria uma autorização para que os grandes contribuintes deixassem de cumprir, ao menos até a promulgação da lei ordinária (e já se vão quase 14 anos de omissão legislativa no âmbito federal), o seu dever fundamental de pagar tributos, mediante a adoção de planejamentos tributários abusivos. Seria assim uma inovação legislativa com vista a impedir que o fisco coibisse o ilícito, já que, como ressalta Torres, o combate à fraude à lei e ao abuso de forma jurídica já existia mesmo antes do advento da norma em questão.

Além de não se coadunar com o dever fundamental da pagar tributos, tal interpretação também constitui uma afronta ao princípio da capacidade contributiva, insculpido no art. 145, § 1º, da Constituição, já que os grandes contribuintes, justamente aqueles que possuem maior capacidade econômica, estariam sendo gravados com uma tributação inferior à sua capacidade, e em detrimento da tributação incidente sobre os demais contribuintes, uma vez que o montante de recursos orçamentários necessários à concretização dos direitos e garantias fundamentais permanece inalterado.

É de se em conta, ainda, que a nova ordem constitucional conferiu grande importância a valores morais, tais como a boa-fé e a função social do contrato, repudiando por conseguinte a adoção de práticas abusivas perpetradas seja pelo Estado seja pelos particulares. Em assim sendo, também aqui a interpretação defendida pela recorrente não se harmoniza com a

²² Sobre o assunto vide Stephen Holmes e Cass Sunstein in “The Cost of Rights: Why Liberty Depends on Taxes”, W. W. Norton & Company, 1999. Entre nós vide Flávio Galdino in “Introdução à Teoria dos Custos dos Direitos: Direitos não nascem em árvores”, Lumen Juris, 2005.

²³ Sobre o assunto vide a famosa obra de José Casalta Nabais, “O Dever Fundamental de Pagar Impostos”, Almedina, 2009.

Constituição na medida em que, segundo ela, enquanto não for promulgada a lei ordinária prevista no art. 116, parágrafo único, do CTN, o Fisco estaria impedido de coibir práticas abusivas perpetradas pelos grandes contribuintes.

Por tudo o que foi dito, das duas interpretações possíveis para o art. 116, parágrafo único, do CTN, aquela que melhor se harmoniza com a nova ordem constitucional, em especial com o dever fundamental de pagar tributos, com o princípio da capacidade contributiva e com o valor de repúdio a práticas abusivas (valores da boa-fé e da função social do contrato), é sem dúvida aquela defendida pelo professor Ricardo lobo Torres. (Grifos Originais)

Conforme colocado com bastante clareza pela jurisprudência colacionada, o ordenamento jurídico vigente torna prescindível a utilização do art. 116, parágrafo único, como fundamentação de autuação fiscal que trata da desconsideração de negócios jurídicos, especialmente se considerando o disposto no art. 149, inciso VII do CTN, inclusive expressamente citado pela autuação fiscal 24. De qualquer forma, tal constatação não retira a eficácia do dispositivo normativo.

Assim sendo, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial em relação à matéria.

III. Mérito. Concomitância da Multa Isolada e Multa de Ofício.

Não assiste razão à Contribuinte ao aduzir sobre a concomitância da multa isolada e da multa de ofício.

A princípio, vale discorrer sobre o lucro real, um dos regimes de tributação existentes no sistema tributário, atualmente regido pela Lei nº 9.430, de 1996, aplicado a partir do ano-calendário de 1997:

Capítulo I

IMPOSTO DE RENDA - PESSOA JURÍDICA

Seção I

Apuração da Base de Cálculo

Período de Apuração Trimestral

²⁴ Vide Termo de Verificação Fiscal:

O que se constatou foi que o grupo econômico, recorrendo às operações de reorganização societária, elaborou formas jurídicas aparentemente válidas que dissimularam o fato gerador do crédito tributário. A conclusão é pela ocorrência de abuso de formas jurídicas em atos que visaram impedir o crédito tributário.

No ordenamento infraconstitucional, destaca-se a previsão do parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional - CTN - Lei 5.172/66, segundo o qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, bem como, no artigo 149, VII, do mesmo CTN, o lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. (grifei)

No lucro real, pode-se optar pelo regime de apuração trimestral ou anual. Vale reforçar que é uma **opção** do contribuinte aderir ao regime anual ou trimestral.

E, no caso do regime anual, a lei é expressa ao dispor sobre a apuração de estimativas mensais. Transcrevo redação vigente à época dos fatos geradores objeto da autuação:

Lei nº 9.430, de 1996

Art. 2º A pessoa jurídica sujeita a tributação com base no lucro real poderá optar pelo pagamento do imposto, em cada mês, determinado sobre base de cálculo estimada, mediante a aplicação, sobre a receita bruta auferida mensalmente, dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, observado o disposto nos §§ 1º e 2º do art. 29 e nos arts. 30 a 32, 34 e 35 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, com as alterações da Lei nº 9.065, de 20 de junho de 1995.

.....
Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995

Art. 35. A pessoa jurídica poderá suspender ou reduzir o pagamento do imposto devido em cada mês, desde que demonstre, através de balanços ou balancetes mensais, que o valor acumulado já pago excede o valor do imposto, inclusive adicional, calculado com base no lucro real do período em curso.

§ 1º Os balanços ou balancetes de que trata este artigo:

a) deverão ser levantados com observância das leis comerciais e fiscais e transcritos no livro Diário;

b) somente produzirão efeitos para determinação da parcela do Imposto de Renda e da contribuição social sobre o lucro devidos no decorrer do ano-calendário.

§ 2º Estão dispensadas do pagamento de que tratam os arts. 28 e 29 as pessoas jurídicas que, através de balanço ou balancetes mensais, demonstrem a existência de prejuízos fiscais apurados a partir do mês de janeiro do ano-calendário.

Observa-se, portanto, com base em lei, a obrigatoriedade de a contribuinte optante pelo regime de lucro real anual, apurar, mensalmente, imposto devido, a partir de base de cálculo estimada com base na receita bruta, ou por balanço ou balancete mensal, esta que, inclusive, prevê a suspensão ou redução do pagamento do imposto na hipótese em que o valor acumulado já pago excede o valor de imposto apurado ao final do mês.

Contudo, a hipótese de não pagamento de estimativa deve atender aos comandos legais, no sentido de que os balanços ou balancetes deverão ser levantados com **observância das leis comerciais e fiscais** e transcritos no livro Diário.

Trata-se de obrigação imposta ao contribuinte que optar pelo regime do lucro real anual. E o legislador, com o objetivo de tutelar a conduta legal, dispôs penalidade, **a multa isolada**, para o seu descumprimento. No caso, a prevista no art. 44 da mesma Lei nº 9.430, de 1996 (redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007):

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

II - de 50% (cinquenta por cento), exigida isoladamente, sobre o valor do pagamento mensal:

(...)

b) na forma do art. 2º desta Lei, que deixar de ser efetuado, ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa para a contribuição social sobre o lucro líquido, no ano-calendário correspondente, no caso de pessoa jurídica. (grifei)

A sanção imposta pelo sistema é claríssima: caso descumprido o pagamento da estimativa mensal, cabe imputação de multa isolada, sobre a totalidade (caso em que não se pagou nada a título de estimativa mensal) ou diferença entre o valor que deveria ter sido pago e o efetivamente pago, apurado a cada mês do ano-calendário.

A sanção tem base legal.

A sanção expressamente dispõe que é cabível ainda que a pessoa jurídica **tenha apurado prejuízo fiscal ou base de cálculo negativa de CSLL**.

E a nova redação, aplicável aos fatos geradores ocorridos a partir de 22/01/2007 (o caso em debate), **afastou qualquer dúvida sobre a possibilidade de aplicação concomitante das multas de ofício e das multas isoladas por insuficiência de estimativa mensal**. As hipóteses de incidência que ensejam a imposição das penalidades da multa de ofício e da multa isolada em razão da falta de pagamento da estimativa são distintas, cada qual tratada em inciso próprio no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Observa-se que os incisos I e II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, tratam de suportes fáticos distintos e autônomos, com diferenças claras na temporalidade da apuração, que tem por consequência a aplicação das penalidades sobre bases de cálculo diferentes. A multa de ofício aplica-se sobre o resultado apurado **anualmente**, cujo fato gerador aperfeiçoa-se ao final do ano-calendário. Por sua vez, a multa isolada é apurada conforme balancetes elaborados **mês a mês** ou, ainda, mediante receita bruta acumulada **mensalmente**. Ou seja, são **materialidades independentes**, não havendo que se falar em concomitância.

A matéria foi tratada exaustivamente no mencionado Acórdão nº 9101-002.438. de relatoria da Conselheira Adriana Gomes Rêgo, que de maneira precisa e objetiva, apresentou uma interpretação histórica, teleológica e sistêmica do dispositivo normativo. Transcrevo excerto no qual trata da não aplicação do princípio da consunção, no qual menciona entendimento da ex-Conselheira Karem Jureidini Dias.

Há argumentos no sentido de que o princípio da consunção veda a cumulação das penalidades. Dizem seus adeptos que o não recolhimento da estimativa mensal seria etapa preparatória da infração cometida no ajuste anual e, em tais circunstâncias o princípio da consunção autorizaria a subsistência, apenas, da penalidade aplicada sobre o tributo devido ao final do ano-calendário, prestigiando o bem jurídico mais relevante, no caso, a arrecadação tributária, em confronto com a antecipação de fluxo de caixa assegurada pelas estimativas. Ademais, como a base fática para imposição das penalidades seria a mesma, a exigência concomitante das multas representaria bis in idem, até porque, embora a lei tenha previsto ambas penalidades, não determinou a sua aplicação simultânea. E acrescentam que, em se tratando de matéria de penalidades, seria aplicável o art. 112 do CTN.

Entretanto, com a devida vênia, discordo desse entendimento. Para tanto, aproveito-me, inicialmente do voto proferido pela Conselheira Karem Jureidini Dias na condução do Acórdão nº 9101001.135, para trazer sua abordagem conceitual acerca das sanções em matéria tributária:

[...]

A sanção de natureza tributária decorre do descumprimento de obrigação tributária – qual seja, obrigação de pagar tributo. A sanção de natureza tributária pode sofrer agravamento ou qualificação, esta última em razão de o ilícito também possuir natureza penal, como nos casos de existência de dolo, fraude ou simulação. O mesmo auto de infração pode veicular, também, norma impositiva de multa em razão de descumprimento de uma obrigação acessória obrigação de fazer – pois, ainda que a obrigação acessória sempre se relacione a uma obrigação tributária principal, reveste-se de natureza administrativa.

Sobre as obrigações acessórias e principais em matéria tributária, vale destacar o que dispõe o artigo 113 do Código Tributário Nacional:

“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.”

Fica evidente da leitura do dispositivo em comento que a obrigação principal, em direito tributário, é pagar tributo, e a obrigação acessória é aquela que possui características administrativas, na medida em que as respectivas normas comportamentais servem ao interesse da administração tributária, em especial, quando do exercício da atividade fiscalizatória. O dispositivo transcrito determina, ainda, que em relação à obrigação acessória, ocorrendo seu descumprimento pelo contribuinte e imposta multa, o valor devido converte-se em conversão, a natureza da sanção aplicada permanece sendo administrativa, já que não há cobrança de tributo envolvida, mas sim a aplicação de uma penalidade em razão da inobservância de uma norma que visava proteger os interesses fiscalizatórios da administração tributária.

Assim, as sanções em matéria tributária podem ter natureza (i) tributária principal quando se referem a descumprimento da obrigação principal, ou seja, falta de recolhimento de tributo; (ii) administrativa – quando se referem à mero descumprimento de obrigação acessória que, em verdade, tem por objetivo auxiliar os agentes públicos que se encarregam da fiscalização; ou, ainda (iii) penal – quando qualquer dos ilícitos antes mencionados representar, também, ilícito penal. Significa dizer que, para definir a natureza da sanção aplicada, necessário se faz verificar o antecedente da norma sancionatória, identificando a relação jurídica desobedecida.

Aplicam-se às sanções o princípio da proporcionalidade, que deve ser observado quando da aplicação do critério quantitativo. Neste ponto destacamos a lição de Helenilson Cunha Pontes a respeito do princípio da proporcionalidade em matéria de sanções tributárias, verbis:

“As sanções tributárias são instrumentos de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, “a sanção deve guardar proporção com o objetivo de sua imposição”. O princípio da proporcionalidade constitui um instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções”.

O primeiro passo para o controle da constitucionalidade de uma sanção, através do princípio da proporcionalidade, consiste na perquirição dos objetivos imediatos visados com a previsão abstrata e/ou com a imposição concreta da sanção. Vale dizer, na perquirição do interesse público que valida a previsão e a

imposição de sanção”. (in “O Princípio da Proporcionalidade e o Direito Tributário”, ed. Dialética, São Paulo, 2000, pg.135)

Assim, em respeito a referido princípio, é possível afirmar que: se a multa é de natureza tributária, terá por base apropriada, via de regra, o montante do tributo não recolhido. Se a multa é de natureza administrativa, a base de cálculo terá por grandeza montante proporcional ao ilícito que se pretende proibir. Em ambos os casos as sanções podem ser agravadas ou qualificadas. Agravada, se além do descumprimento de obrigação acessória ou principal, houver embaraço à fiscalização, e, qualificada se ao ilícito somar-se outro de cunho penal – existência de dolo, fraude ou simulação.

A MULTA ISOLADA POR NÃO RECOLHIMENTO DAS ANTECIPAÇÕES A multa isolada, aplicada por ausência de recolhimento de antecipações, é regulada pelo artigo 44, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A norma prevê, portanto, a imposição da referida penalidade quando o contribuinte do IRPJ e da CSSL, sujeito ao Lucro Real Anual, deixar de promover as antecipações devidas em razão da disposição contida no artigo 2º da Lei nº 9.430/96, verbis:

[...]

A natureza das antecipações, por sua vez, já foi objeto de análise do Superior Tribunal de Justiça, que manifestou entendimento no sentido de considerar que as antecipações se referem ao pagamento de tributo, conforme se depreende dos seguintes julgados:

“TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. CSSL. RECOLHIMENTO ANTECIPADO. ESTIMATIVA. TAXA SELIC. INAPLICABILIDADE.

1. "É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96" (AgRg no REsp 694278RJ, relator Ministro Humberto Martins, DJ de 3/8/2006).

2. A antecipação do pagamento dos tributos não configura pagamento indevido à Fazenda Pública que justifique a incidência da taxa Selic.

3. Recurso especial improvido.”

(Recurso Especial 529570 / SC Relator Ministro João Otávio de Noronha Segunda Turma Data do Julgamento 19/09/2006 DJ 26.10.2006 p. 277)

“AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA PESSOA JURÍDICA

IRPJ E CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO CSSL
APURAÇÃO POR ESTIMATIVA PAGAMENTO
ANTECIPADO OPÇÃO DO CONTRIBUINTE LEI N. 9430/96.

É firme o entendimento deste Tribunal no sentido de que o regime de antecipação mensal é opção do contribuinte, que pode apurar o lucro real, base de cálculo do IRPJ e da CSSL, por estimativa, e antecipar o pagamento dos tributos, segundo a faculdade prevista no art. 2º da Lei n. 9430/96. Precedentes: REsp 492.865/RS, Rel. Min. Franciulli Netto, DJ25.4.2005 e REsp 574347/SC, Rel. Min. José Delgado, DJ 27.9.2004. Agravo regimental improvido.”

(Agravo Regimental No Recurso Especial 2004/01397180
Relator Ministro Humberto Martins Segunda Turma DJ
17.08.2006 p. 341)

Do exposto, infere-se que a multa em questão tem natureza tributária, pois aplicada em razão do descumprimento de obrigação principal, qual seja, falta de pagamento de tributo, ainda que por antecipação prevista em lei.

Debates instalaram-se no âmbito desse Conselho Administrativo sobre a natureza da multa isolada. Inicialmente me filiei à corrente que entendia que a multa isolada não poderia prosperar porque penalizava conduta que não se configurava obrigação principal, tampouco obrigação acessória. Ou seja, mantinha o entendimento de que a multa em questão não se referia a qualquer obrigação prevista no artigo 113 do Código Tributário Nacional, na medida em que penalizava conduta que, a meu ver à época, não podia ser considerada obrigação principal, já que o tributo não estava definitivamente apurado, tampouco poderia ser considerada obrigação acessória, pois evidentemente não configura uma obrigação de caráter meramente administrativo, uma vez que a relação jurídica prevista na norma primária dispositiva é o “pagamento” de antecipação.

Nada obstante, modifiquei meu entendimento, mormente por concluir que trata-se, em verdade, de multa pelo não pagamento do tributo que deve ser antecipado. Ainda que tenha o contribuinte declarado e recolhido o montante devido de IRPJ e CSSL ao final do exercício, fato é que caberá multa isolada quando o contribuinte não efetua a antecipação deste tributo.

Tanto assim que, até a alteração promovida pela Lei nº 11.488/07, o caput do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, previa que o cálculo das multas ali estabelecidas seria realizado “sobre a totalidade ou diferença de tributo ou contribuição”.

Frente a estas considerações, releva destacar que a penalidade em debate é exigida isoladamente, sem qualquer hipótese de agravamento ou qualificação e, embora seu cálculo tenha por referência a antecipação não realizada, sua exigência não se dá por falta de "pagamento de tributo", dado o fato gerador do tributo sequer ter ocorrido. De forma semelhante, outras penalidades reconhecidas como decorrentes do descumprimento

de obrigações acessórias são calculadas em razão do valor dos tributos devidos e exigidas de forma isolada.

Enfim, transcrevo parte de conclusão do didático voto:

A alteração legislativa promovida pela Medida Provisória nº 351, de 2007, portanto, claramente fixou a possibilidade de aplicação de duas penalidades em caso de lançamento de ofício frente a sujeito passivo optante pela apuração anual do lucro tributável. Somente desconsiderando-se todo o histórico de aplicação das penalidades previstas na redação original do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, seria possível interpretar que a redação original não determinou a aplicação simultânea das penalidades. A redação alterada é direta e impositiva ao afirmar que "serão aplicadas as seguintes multas". Ademais, quando o legislador estipula na alínea "b" do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, a exigência isolada da multa sobre o valor do pagamento mensal ainda que tenha sido apurado prejuízo fiscal ou base negativa no ano-calendário correspondente, claramente afirma a aplicação da penalidade mesmo se apurado lucro tributável e, por conseqüência, tributo devido sujeito à multa prevista no inciso I do seu art. 44.

Acrescente-se que não se pode falar, no caso, de bis in idem sob o pressuposto de que a imposição das penalidades teria a mesma base fática. Basta observar que as infrações ocorrem em diferentes momentos, o primeiro correspondente à apuração da estimativa com a finalidade de cumprir o requisito de antecipação do recolhimento imposto aos optantes pela apuração anual do lucro, e o segundo apenas na apuração do lucro tributável ao final do ano-calendário. A análise, assim, não pode ficar limitada, por exemplo, à omissão de receitas ou ao registro de despesas indedutíveis, especialmente porque, para fins tributários, estas ocorrências devem, necessariamente, repercutir no cumprimento da obrigação acessória de antecipar ou na constituição, pelo sujeito passivo, da obrigação tributária principal. A base fática, portanto, é constituída pelo registro contábil ou fiscal, ou mesmo sua supressão, e pela repercussão conferida pelo sujeito passivo àquela ocorrência no cumprimento das obrigações tributárias. Como esta conduta se dá em momentos distintos e com finalidades distintas, duas penalidades são aplicáveis, sem se cogitar de bis in idem.

Portanto, em relação à multa isolada sobre estimativa mensal, não há reparos ao procedimento adotado pela autoridade fiscal. Não há que se falar em concomitância nos lançamentos de multa isolada e multa de ofício.

Assim sendo, voto no sentido de **negar provimento** ao recurso especial em relação à matéria.

IV. Mérito. Juros de Mora sobre Multa de Ofício.

Sobre a matéria, juros de mora sobre multa de ofício, vale transcrever, inicialmente, o artigo 113, do CTN, que predica que o objeto da obrigação tributária principal é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária:

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. (grifei)*

§ 2º (...)

Por sua vez, o crédito tributário decorre da obrigação principal, conforme o artigo 139 do CTN:

Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.

A penalidade pecuniária tem base no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, materializada na multa de ofício aplicada sobre o tributo.

E, como se pode observar a penalidade pecuniária, decorrente da infração, compõe a obrigação tributária principal e, por conseguinte, **integra o crédito tributário**.

Por sua vez, o CTN, ao discorrer sobre o pagamento, informa que devem incidir **juros** sobre o **crédito** tributário não integralmente adimplido no vencimento, *verbis*:

*Art. 161. O **crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária. (grifei)*

§ 1º (...)

O entendimento apresentado é convergente com o voto do REsp nº 1.129.990-PR, conforme excerto transcrito ²⁵.

Da sistemática instituída pelo art. 113, caput e parágrafos, do Código Tributário Nacional-CTN, extrai-se que o objetivo do legislador foi estabelecer um regime único de cobrança para as exações e as penalidades pecuniárias, as quais caracterizam e definem a obrigação tributária principal, de cunho essencialmente patrimonialista, que dá origem ao crédito tributário e suas conhecidas prerrogativas, como, a título de exemplo, cobrança por meio de execução distinta fundada em Certidão de Dívida Ativa-CDA.

²⁵ Vide ementa:

TRIBUTÁRIO. MULTA PECUNIÁRIA. JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.

2. Recurso especial provido. (REsp 1129990/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/09/2009, DJe 14/09/2009)

A expressão "crédito tributário" é mais ampla do que o conceito de tributo, pois abrange também as penalidades decorrentes do descumprimento das obrigações acessórias.

Em sede doutrinária, ensina o Desembargador Federal Luiz Alberto Gurgel de Faria que, "havendo descumprimento da obrigação acessória, ela se converte em principal relativamente à penalidade pecuniária (§ 3º), o que significa dizer que a sanção imposta ao inadimplente é uma multa, que, como tal, constitui uma obrigação principal, sendo exigida e cobrada através dos mesmos mecanismos aplicados aos tributos " (Código Tributário Nacional Comentado: Doutrina e Jurisprudência, Artigo por Artigo. Coord.: Vladimir Passos de Freitas. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2ª ed., 2004, p. 546)

De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o inadimplemento do tributo, advém a aplicação da multa punitiva que passa a integrar o crédito fiscal, ou seja, o montante que o contribuinte deve recolher ao Fisco. Se ainda assim há atraso na quitação da dívida, os juros de mora devem incidir sobre a totalidade do débito, inclusive a multa que, neste momento, constitui crédito titularizado pela Fazenda Pública, não se distinguindo da exação em si para efeitos de recompensar o credor pela demora no pagamento. (grifei)

Em suma, o crédito tributário compreende a multa pecuniária, o que legitima a incidência de juros moratórios sobre a totalidade da dívida.

Rematando, confira-se a lição de Bruno Fajerstajn, encampada por Leandro Paulsen (Direito Tributário - Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 9ª ed., 2007, p. 1.027-1.028):

"A partir da redação do dispositivo, fica evidente que os tributos não podem corresponder à aplicação de sanção pela prática de ato ilícito, diferentemente da penalidade, a qual, em sua essência, representa uma sanção decorrente do descumprimento de uma obrigação".

A despeito das diferenças existentes entre os dois institutos, ambos são prestações pecuniárias devidas ao Estado. E no caso em estudo, as penalidades decorrem justamente do descumprimento de obrigação de recolher tributos.

*Diante disso, ainda que inconfundíveis, **o tributo e a penalidade dele decorrente são figuras intimamente relacionadas**. Ciente disso, o Código Tributário Nacional, ao definir o crédito tributário e a respectiva obrigação, incluiu nesses conceitos tanto os tributos como as penalidades. (grifei)*

Com efeito, o art. 139 do Código Tributário Nacional define crédito tributário nos seguintes termos:

'Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta'.

Já a obrigação principal é definida no art. 113 e no parágrafo 1º. Veja-se:

'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'.

Como se vê, o crédito e a obrigação tributária são compostos pelo tributo devido e pelas penalidades eventualmente exigíveis. No entanto, essa equiparação, muito útil para fins de arrecadação e administração fiscal, não identifica a natureza jurídica dos institutos. (...) (grifei)

O Código Tributário Nacional tratou da incidência de juros de mora em seu art. 161. Confira-se:

'Art. 161. O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.

§ 1º Se a lei não dispuser de modo diverso, os juros de mora são calculados à taxa de um por cento ao mês.

§ 2º O disposto neste artigo não se aplica na pendência de consulta formulada pelo devedor dentro do prazo legal para pagamento do crédito'

A redação deste dispositivo permite concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre 'crédito' não integralmente recolhido no vencimento.

Ao se referir ao crédito, evidentemente, o dispositivo está tratando do crédito tributário. E conforme demonstrado no item anterior, o crédito tributário decorre da obrigação principal, na qual estão incluídos tanto o valor do tributo devido como a penalidade dele decorrente. (grifos no original)

Sendo assim, considerando o disposto no caput do art. 161 acima transcrito, é possível concluir que o Código Tributário Nacional autoriza a exigência de juros de mora sobre as multas" (Exigência de Juros de Mora sobre as Multas de Ofício no Âmbito da Secretaria da Receita Federal. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, n. 132, p. 29, setembro de 2006). (grifos no original)

Ante o exposto, dou provimento ao recurso especial."(Grifos no original)

No mesmo sentido, vale citar o REsp 834.681-MG e o AgRg no REsp 1.335.688-PR.

Enfim, a correção estipulada pelo mencionado art. 161, a partir da Lei nº 9.065, de 1995, segue a taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais, questão já pacificada pela Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Verifica-se, portanto, que **tanto tributo quanto a multa de ofício estão sujeitos à atualização prevista no art. 161 do CTN, mediante aplicação da taxa SELIC.**

Assim sendo, voto no sentido de **negar provimento ao recurso especial** em relação à matéria.

V. Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de **não conhecer do recurso especial** da Contribuinte em relação à matéria "sujeição passiva indireta", e **negar provimento** em relação às matérias "eficácia do parágrafo único do art. 116 do CTN", "concomitância da multa isolada com a multa de ofício" e "incidência de juros de mora sobre a multa de ofício".

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura