



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 19515.001605/2010-26
Recurso nº De Ofício e Voluntário
Acórdão nº 2401-004.609 – 4^a Câmara / 1^a Turma Ordinária
Sessão de 8 de fevereiro de 2017
Matéria IRPF: GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES
Recorrentes RICHARD FREEMAN LARK JR
FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2005, 2006

PROCEDIMENTO FISCAL. NATUREZA INQUISITÓRIA E INVESTIGATIVA. FASE NÃO LITIGIOSA. FORMALIZAÇÃO DA EXIGÊNCIA FISCAL. PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FASE LITIGIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA.

O procedimento fiscal corresponde a uma fase pré-litigiosa, cuja natureza é inquisitória e investigativa. Cientificado da formalização da exigência fiscal, o sujeito passivo passa a ter direito na fase litigiosa ao contraditório e à ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, nos termos do processo administrativo tributário.

MULTA QUALIFICADA. CAPITULAÇÃO LEGAL.

Ao lançamento da multa de ofício qualificada, no importe de 150%, aplica-se a legislação vigente quando da ocorrência dos respectivos fatos geradores. A Lei nº 11.488, de 2007, não deixou de definir a conduta dolosa como infração, tampouco cominou penalidade menos severa que a prevista na redação anterior, tendo apenas promovido a reorganização da capitulação legal para o § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

GANHO DE CAPITAL. AÇÕES. CESSÃO DE DIREITOS. VALOR DE TRANSMISSÃO. ARBITRAMENTO. CRITÉRIO.

Para fins de apuração do ganho de capital, comprovada que a transferência de ações pelo contribuinte, em vez de destinar-se à integralização de capital, deu-se a título de cessão de direitos, é lícito à fiscalização desconsiderar o valor informado pelas partes, notoriamente inferior ao de mercado, e arbitrar o preço de transmissão segundo critério justo e razoável à época em que as ações foram transferidas.

Cabe à fiscalização empregar, relativamente a todas as operações em que não aceito o preço praticado entre as partes, o mesmo critério para o arbitramento do valor das ações, a menos que exista uma justificativa para a adoção de metodologia distinta.

MULTA QUALIFICADA. DOLO. CONLUIO. EVIDENTE INTUITO DE FRAUDE. COMPROVAÇÃO.

Mantém-se a qualificação da penalidade de ofício, no importe de 150%, quando demonstrada pela autoridade lançadora a ocorrência das condições que permitam a majoração da multa de ofício, em especial o dolo na conduta do contribuinte, em conluio com empresa da qual era sócio majoritário e administrador, para o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital decorrente da transferência de ações.

JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA REFERENCIAL DO SISTEMA DE LIQUIDAÇÃO E CUSTÓDIA (SELIC). INCIDÊNCIA.

Incidem juros de mora, à taxa Selic, sobre a multa de ofício não recolhida no prazo legal.

Recurso de Ofício Negado e Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso de ofício e, no mérito, negar-lhe provimento. Por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar as preliminares, para, no mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento, nos termos do voto do relator. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento parcial ao recurso voluntário para afastar o lançamento referente a: (i) operações com o "Fundo Águia", (ii) multa qualificada, e (iii) incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Maria Cleci Coti Martins, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins e Andréa Viana Arrais Egypto.

Relatório

Cuida-se de recursos voluntário e de ofício interpostos em face da decisão da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (DRJ/SP2), cujo dispositivo considerou parcialmente procedente a impugnação, mantendo em parte o crédito tributário lançado. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 17-55.888 (fls. 576/602):

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Ano-calendário: 2005, 2006

PRELIMINAR DE NULIDADE. CAPITULAÇÃO LEGAL DA MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

Tendo os fatos geradores ocorrido nos anos-calendário 2005 e 2006, não há erro em capitular a multa de ofício qualificada de 150% no art. 44, II, da Lei nº 9.430, de 1996, de acordo com sua redação original, então vigente. Como a nova redação dada a esse artigo pela Lei nº 11.488/2007 não altera a tipificação legal da infração, nem lhe comina penalidade menos severa, não faz nenhum sentido a invocação da chamada retroatividade benigna.

PRELIMINAR DE NULIDADE. ALEGAÇÃO DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

Somente a partir da lavratura do auto de infração é que se instaura o litígio entre o Fisco e o contribuinte, podendo-se, então, falar em contraditório e ampla defesa, sendo improcedente a preliminar de cerceamento do direito de defesa quando concedida, na fase de impugnação, ampla oportunidade de apresentar documentos e esclarecimentos.

GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA.

1. Tendo ficado comprovado que a transferência das ações pelo contribuinte para a empresa da qual é sócio não teve por finalidade a integralização do capital social, nem mesmo sob a forma de adiantamento para esse fim, e tendo a transferência ocorrido por valor notoriamente diferente do de mercado, está correto o procedimento da autoridade lançadora de proceder ao arbitramento do preço. 2. Adotado, porém, um critério de arbitramento, deve-se, por coerência, empregar esse mesmo critério em todas as operações em que não seja aceito o preço praticado entre as partes.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.

É cabível a aplicação da multa de ofício qualificada de 150% quando se demonstra que o contribuinte agiu de forma dolosa,

mediante conluio, com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO.

Nos termos da lei, os juros de mora incidem sobre o crédito tributário não integralmente pago no vencimento, estando a multa de ofício incluída no conceito de crédito tributário.

NORMAL GERAL ANTIELISIVA.

O parágrafo único do art.116 do Código Tributário Nacional, introduzido pela Lei Complementar nº 104/2001, tem por objetivo ampliar o conjunto de instrumentos legais à disposição do Poder Público para o alcance da justiça fiscal, não se podendo invocar sua falta de regulamentação por lei ordinária para subtrair da autoridade administrativa o direito que possui de proceder ao lançamento de ofício nos casos em que fica comprovado que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação, tendo em vista a expressa disposição do art. 149, VII, do mesmo diploma legal.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

2. Extrain-se do Relatório Fiscal, às fls. 378/399, que o crédito tributário refere-se ao Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, com fato gerador em 31/10/2005, 31/12/2005, 30/04/2006 e 31/10/2006, incidente sobre o Ganho de Capital auferido na alienação de ações não negociadas em bolsa, acrescido da multa qualificada, no importe de 150%, e dos juros de mora. O Auto de Infração está juntado às fls. 400/408.

3. Segundo a autoridade lançadora, o imposto sobre a renda decorre do ganho de capital apurado na alienação de ações da "GOL Linhas Aéreas Inteligentes S/A", doravante GOL, pelo contribuinte à empresa "Birch Hills Assessores - Consultoria e Intermediação de Recursos Financeiros Ltda", agora em diante "Birch Hills", e, posteriormente, ao fundo "Águia Fundos de Investimentos em Ações", doravante "Fundo Águia".

3.1 Para melhor compreensão do histórico de fatos descritos pela fiscalização, reproduzo abaixo trecho do voto-condutor do acórdão proferido em primeira instância, por bem sintetizá-los (fls. 590/591):

(...)

O impugnante, como vice-presidente da empresa Gol Linhas Aéreas Inteligentes S.A., aderiu ao Plano de Opção de Compra de Ações da companhia aprovado pela Assembléia Geral Extraordinária de 25/05/2004 (fls. 68/83), voltado a seus executivos seniores e administradores, tendo adquirido, ao todo, 937.412 ações preferenciais (GOLL4), ao preço unitário de R\$ 3,04, conforme quadro abaixo:

Nº de ações	Data da subscrição	Preço unitário(R\$)	Fls. do processo
131.579	21/10/2005	3.04	88
572.000	20/12/2005	3,04	105
78.117	20/04/2006	3,04	121
155.716	28/06/2006	3.04	146

Os três primeiros lotes de ações acima citados – num total de 781.696 ações – foram alienados à empresa Birch Hills Assessores Consultoria e Intermediação de Recursos Financeiros Ltda., CNPJ nº 06.015.727/000129, da qual o impugnante era sócio majoritário e também administrador, conforme segue:

Nº de ações	Data da transferência	Preço unitário(R\$)	Fls. do processo
131.579	31/10/2005	3.04	90/94
572.000	22/12/2005	3.04	107/111
78.117	28/04/2006	3,04	123/127

A empresa Birch Hills vendeu na Bolsa de Valores parte das 781.696 ações que adquiriu, conforme notas de corretagem de fls. 112/113, 131/133 e 151/152, tendo-lhe restado ao final 691.596 ações, as quais foram alienadas ao impugnante, em 04/10/2006, ao custo unitário de R\$ 3,04 (fls. 157 e 360/362).

Somando-se essas ações às 155.716 que ainda permaneciam em poder do impugnante, ele passou a ter 847.312 ações preferenciais (fl. 159).

Pouco depois, em 27/10/2006 (fls. 164/169), o impugnante transferiu 800.000 dessas ações, também ao preço unitário de R\$ 3,04, a Águia Fundos de Investimentos em Ações, CNPJ nº 08.139.866/000190, o qual era administrado por Mellon Serviços Financeiros Distribuidora de Títulos e Valores Mobiliários S/A, CNPJ nº 02.201.501/000161, conforme consta à fls. 232/236, cujo único cotista, de acordo com o que a afirma a fiscalização à fl. 394, no item 37.3 do Termo de Verificação Fiscal, era o impugnante.

(...)

3.2 Entendeu a fiscalização que as transferências das ações não estavam submetidas ao prescrito no art. 23 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, e desconsiderou o custo de transmissão calculado pelo valor da declaração de bens do contribuinte, apurando o ganho de capital com base no valor de mercado.

4. A qualificação da multa de ofício, no percentual de 150% (cento e cinquenta por cento), foi aplicada tão somente sobre o imposto de renda incidente nas alienações à empresa Birch Hills, por entender a fiscalização que houve uma ação dolosa, mediante conluio entre o recorrente e a pessoa jurídica, com o propósito de proceder à transferência de ações a preço inferior ao do mercado.

5. Cientificado do auto de infração por via postal em 2/10/2010, às fls. 409, o contribuinte impugnou a exigência fiscal (fls. 414/451).

6. Previamente ao julgamento em primeira instância, foi determinada diligência fiscal, com a finalidade de providenciar a juntada aos autos das informações da Corretora Santander relativas aos preços praticados na Bolsa de Valores de São Paulo para a ação GOLL4 no dia 4/10/2006, data em que a empresa "Birch Hills" alienou ao contribuinte 691.596 ações (fls. 569/571). A diligência foi cumprida às fls. 574.

7. Ao apreciar o litígio, a decisão de piso considerou inadequado o procedimento adotado pela fiscalização para realizar o arbitramento do preço de custo das 691.596 ações adquiridas pelo contribuinte em 4/10/2006, alienadas pela Birch Hills.

7.1 A justificativa foi que uma vez não aceito o preço informado pelas partes, o arbitramento há de ser feito pela autoridade lançadora sempre pelo mesmo critério, isto é, mediante a utilização da cotação fornecida pela Corretora Santander.

7.2 Recalculado o preço médio das ações em estoque, houve redução do ganho de capital e do imposto de renda incidente na operação de venda das 800.000 ações ao Fundo Águia, realizada em 27/10/2016.

7.3 Em razão do valor exonerado ultrapassar o limite de alçada de que trata o art. 1º da Portaria MF nº 3, de 3 de janeiro de 2008, a autoridade competente de primeira instância interpôs o recurso de ofício.

8. Intimado em 11/5/2012, por meio de procurador constituído nos autos, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 608, o recorrente apresentou recurso voluntário no dia 6/6/2012 (fls. 612/650).

8.1 Em síntese, reafirma as razões de fato e direito expostas na impugnação, especialmente:

(i) nulidade na aplicação da multa de ofício, devido a erro na capituloção legal e fundamentação;

(ii) preterição do direito de defesa, pelo fato de a fiscalização não oportunizar ao contribuinte o direito de prestar esclarecimentos a respeito das operações que eram objeto do auto de infração;

(iii) inexistência de ganho de capital por ocasião das transferências de ações a preço de custo à empresa Birch Hills e ao Fundo Águia, nos termos em que autoriza o art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995;

(iv) no caso da operação de transferência de ações ao Fundo Águia, é inaplicável o Ato Declaratório Interpretativo RFB nº 7, de 24 de maio de 2007;

(v) inexistência de conluio, fraude ou dolo;

(vi) necessidade de redução do percentual da multa de ofício de 150% para 75%; e

(vii) inaplicabilidade da incidência dos juros de mora sobre a multa de ofício.

9. A Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões ao recurso voluntário e razões ao recurso de ofício, requerendo ao colegiado a manutenção da decisão de piso, exceto na parte concernente ao crédito tributário exonerado, que solicita o provimento do recurso de ofício (fls. 690/711).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

Juízo de admissibilidade

10. Quanto ao recurso de ofício, formalizado na própria decisão, foi interposto pela autoridade de primeira instância em harmonia com as normas aplicáveis à matéria, dada que a decisão recorrida exonerou o sujeito passivo do pagamento de crédito tributário em valor superior ao limite estabelecido pela Portaria MF nº 3, de 2008.

11. Entendo, assim, satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso de ofício e dele tomo conhecimento.

12. Do mesmo modo, uma vez realizado o juízo de validade do procedimento e satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário, passa-se ao exame da pretensão recursal.

Recurso Voluntário**Preliminares****a) Capitulação legal e fundamentação da multa de ofício**

13. Reclama o recorrente a nulidade na aferição da penalidade de ofício, porque fundamentada no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, muito embora quando da lavratura do auto de infração encontrava-se em vigor as alterações promovidas pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007.

14. Não lhe assiste razão.

15. Com acerto a autoridade fiscal utilizou a legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador da penalidade, nos moldes do art. 144 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 144. O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

(...)

16. A majoração da multa de ofício ocorreu em relação às operações realizadas em 31/10/2005, 22/12/2005 e 28/04/2006, quando o texto do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, estava assim redigido:

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

(...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

(GRIFEI)

17. Posteriormente, a redação do art. 44 foi modificada pela Medida Provisória (MP) nº 351, de 22 de janeiro de 2007, convertida na 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:

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;

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.

§ 1º O percentual de multa de que trata o inciso I do caput deste artigo será duplicado nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

(GRIFEI)

18. Como se nota, houve apenas uma reorganização da previsão da multa no artigo, sem alteração de substância. Na redação anterior à MP nº 351, de 2007, a penalidade qualificada estava prevista no inciso II do art. 44. Após a alteração legislativa, ocorrida em 22/1/2007, passou a constar no § 1º do mesmo artigo.

18.1 Não se cogita de aplicação de retroatividade benigna, prevista no art. 106 do CTN, porque a Lei nº 9.430, de 1996, além de manter as condutas previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, como causas de aplicação do percentual

duplicado para a penalidade trivial, não cominou penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

18.2 Acrescento que a redação atual do inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, dada pela MP nº 351, de 2007, estabelece uma multa isolada de 50% por falta de pagamento mensal, ou seja, corresponde a penalidade imposta pela prática de uma conduta infracional distinta àquela identificada pela fiscalização.

19. Por fim, é igualmente desarrazoada a sugestão de interpretação benigna em matéria de infração de que trata o art. 112 do CTN, visto que não há que se falar em dúvidas no que se refere à definição da infração e sua respectiva punição à época dos fatos geradores.

20. A manutenção ou não da qualificação da multa de ofício aplicada pela autoridade fiscal é questão a ser avaliada no exame de mérito, não constituindo a eventual desqualificação da penalidade oficiosa em vício no lançamento.

b) Preterição do direito de defesa

21. Alega o recorrente nulidade da lavratura do auto de infração, pois não lhe foi concedido o direito ao contraditório e à ampla defesa durante o procedimento fiscal, em especial para prestar esclarecimentos sobre as operações que estavam sendo investigadas pela autoridade lançadora.

22. O procedimento fiscal, que ocorre anteriormente à lavratura do auto de infração ou da notificação de débito, é uma fase meramente investigativa e inquisitorial, onde colhem-se elementos, analisam-se documentos e informações e reúnem-se provas para motivar um eventual ato de lançamento ou aplicação de penalidade. É uma etapa pré-litigiosa, preparatória para a constituição do crédito tributário, em que não há litigante nem acusado, tão somente investigado.

23. O conflito de interesses só aparece posteriormente ao lançamento fiscal, caracterizando-se pela resistência do contribuinte à pretensão do Fisco. É com a impugnação que se tem início à situação conflituosa. Em outras palavras, presente o caráter litigioso, estabelece-se o processo administrativo em sentido estrito.

24. Na fase procedural, a fiscalização não está obrigada a informar o sujeito passivo acerca das investigações em curso, tampouco precisa oferecer-lhe, como regra, oportunidade de esclarecimentos a vista dos elementos de prova coletados.

25. Com o aperfeiçoamento do ato administrativo, mediante a ciência da exigência fiscal, o sujeito passivo tem direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos estabelecidos no processo administrativo tributário. Em termos positivados, o direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido pelo inciso LV do art. 5º da Carta da República de 1988 apenas aos litigantes em processo administrativo e judicial, bem como aos acusados em geral.

26. Por outro lado, o caráter marcadamente fiscalizatório e apuratório não significa que o procedimento fiscal é arbitrário. Porém, não há notícias de qualquer conduta da autoridade fiscal contrária às regras de cunho procedural inerentes a essa etapa da atividade administrativa.

27. Logo, a alegada nulidade do ato administrativo não restou minimamente justificada pelo recorrente.

Mérito

a) Ganho de capital auferido nas operações com a "Birch Hills"

28. Alhures relatado, mediante a realização de 3 (três) operações, nos dias 31/10/2005, 22/12/2005 e 28/04/2006, o recorrente transmitiu um total de 781.696 (setecentos e oitenta e um mil, seiscentos e noventa e seis) ações da GOL para a sociedade "Birch Hills", ao preço unitário de R\$ 3,04 (três reais, quatro centavos), equivalente ao valor que constava de sua declaração de ajuste anual. O Sr. Richard Freeman Lark Jr. era sócio majoritário e também administrador da empresa "Birch Hills".

29. Ao analisar as operações, a fiscalização concluiu pela inexistência de transferência das ações a título de integralização de capital mediante entrega de bens ou direitos à empresa "Birch Hills", caracterizando as operações como cessão de direitos, por meio das quais a pessoa jurídica passou a deter os direitos sobre as ações preferenciais da GOL.

29.1 Em visto disso, a autoridade fiscal desprezou a utilização do preço de custo das ações e arbitrou o valor da transmissão, utilizando como parâmetro o preço médio das ações nas operações realizadas na Bolsa de Valores de São Paulo nas datas de transferência à "Birch Hills", calculando os ganhos de capital obtidos e o imposto de renda devido, conforme art. 20 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

30. Em contraponto à acusação fiscal, o recorrente sustenta que a transferência das ações teve como propósito uma futura integralização de capital na sociedade "Birch Hills", nos moldes de um Adiantamento para Futuro Aumento de Capital (AFAC), que, ao final, não veio a se consolidar.

30.1 Assim procedendo, e tendo em conta a transferência das ações a preço de custo, não há que se falar em ganho de capital nas operações, de acordo com o art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

31. Pois bem. Início o exame da matéria controvertida a partir da reprodução integral do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

32. Da leitura do preceptivo de lei, constata-se que para ocorrer a transferência de bens e/ou direitos com base no valor informado na declaração de bens da pessoa física, consoante § 1º, é requisito inafastável destinar-se os bens e/ou direitos transferidos à integralização de capital social.

32.1 Cuida-se de exceção à regra da transmissão pelo preço de mercado, devidamente autorizada pelo legislador ordinário para aplicação em uma situação específica de integralização de capital subscrito, em que a alteração de bens e/ou direitos aperfeiçoa-se de uma forma permutativa, não caracterizando tal opção da pessoa física, por expressa disposição na Lei nº 9.249, de 2005, uma distribuição disfarçada de lucros.

33. Quanto à integralização do capital na sociedade "Birch Hills", é questão incontroversa que não se concretizou.

34. Segundo a peça de defesa, o aumento de capital não aconteceu devido a inesperada discordância do sócio minoritário, o qual se manifestou contrário a diluição da sua participação societária, atitude que levou a inviabilidade da realização de alteração contratual pretendida.

34.1 Complementa o recorrente que além de não esperar tal posição do sócio minoritário, ao mesmo tempo desconhecia qualquer pensamento nesse sentido.

34.2 A fim de comprovar a decisão tomada pelo sócio minoritário, o recorrente anexou aos autos uma declaração do próprio sócio, Sr. Carlos Masetti Neto, emitida em 25/10/2010 (fls. 528).

34.3 Anoto que o documento colacionado é uma declaração unilateral de vontade, produzida após o término da ação fiscal, o que lhe enfraquece a força probatória e não faz prova plena dos fatos narrados, se não acompanhada de elementos adicionais sérios e convergentes.

35. Expõe o recorrente ainda que diante do entrave criado por seu sócio, houve o desfazimento da operação, resultando na devolução das ações.

35.1 Cabe lembrar, contudo, que entre a transferência do 1º lote de ações pelo recorrente (31/10/2015) e a negociação do 3º lote (28/04/2006) houve o transcurso de quase 6 (seis) meses.

35.2 No que tange à devolução das ações, ocorrida parcialmente em 4/10/2006, concretizou-se a mais de 11 (onze) meses contados da transmissão das ações do lote inicial (fls. 157, 360/362 e 505/508).

35.3 A toda a evidência, considerando uma sociedade limitada formada por um capital social de R\$ 1.000,00 (mil reais), constituída por apenas 2 (dois) sócios, revela-se o lapso temporal em destaque flagrantemente excessivo, não se mostrando compatível, a princípio, com uma proposta de antecipação de bens e/ou direitos destinada a futura integralização de capital, a qual teria resultado malsucedida por decisão inesperada do sócio minoritário.

36. Por isso, ao aprofundar a análise, avaliando o conjunto probatório com um todo, estou convencido de que assiste razão à fiscalização quando afirma que a transferência de

ações preferenciais da GOL para a empresa "Birch Hills" não ocorreu a título de integralização de capital.

36.1 É que os documentos que instruem os autos não sinalizam, nem de fato nem de direito, uma intenção das partes no sentido de integralização de capital por meio da utilização de ações da GOL. Explico.

37. Observo, inicialmente, como bem destacou a fiscalização, que os atos societários da "Birch Hills" não previam a subscrição e o aumento de capital da sociedade, nem foram alterados com tal desiderato (fls. 34/66).

38. A seu turno, os contratos de compra e venda das ações da GOL firmados entre o recorrente, na condição de pessoa física, e a sociedade "Birch Hills" não estão associados, como defende o fiscalizado, a um aumento futuro de capital social (fls. 91/93, 108/110, 124/126 e 495/504).

38.1 Tratam-se de 3 (três) instrumentos particulares de "Compra e Venda de Ações", no qual consta, como vendedor, o recorrente, e, como comprador, a empresa "Birch Hills", representada pelo próprio recorrente.

38.2 Os documentos possuem cláusulas muitos específicas relacionadas a um contrato de compra e venda, não havendo indícios convincentes que as ações entregues representavam adiantamento destinado a um futuro aumento de capital na empresa "Birch Hills" ou mesmo que estava sendo formalizado um contrato de mútuo entre as partes, como ventilou o recorrente.

39. Pondera o recorrente, em oposição, que a respectiva cláusula 2.2 dos contratos juntados aos autos deixa claríssima a intenção a respeito da integralização e correspondente aumento de capital da empresa "Birch Hills", devendo ser analisado o contexto e a real propósito das partes, abstraindo-se, em consequência, de títulos e denominação. Para melhor análise, transcrevo a cláusula citada pela defesa:

2.2. Tendo em vista a existência de um débito não vencido do Vendedor para com a Compradora, em virtude da subscrição, pelo Vendedor, de quotas representativas do capital social da Compradora em valor correspondente ao do Preço de Aquisição, o montante devido pela Compradora com base neste instrumento servirá para integralizar as referidas quotas representativas do capital social da Compradora subscritas pelo Vendedor, operando-se a compensação do mencionado valor.

40. Data vénia, assim não me parece. Pelo contrário, a cláusula indica claramente que o recorrente havia assumido, antes da assinatura do contrato, um compromisso de integralizar o aumento de capital na sociedade. Com a entrega das ações, ocorria a quitação do compromisso assumido pelo recorrente, dispensando-se, desse modo, o pagamento do preço pela sociedade "Birch Hills", ora compradora.

41. Longe de uma mera intenção de aumentar capital social, o contrato indica a existência de algo concreto, de uma operação efetivamente realizada, que, como se sabe, jamais ocorreu. Não consigo fazer outra leitura.

41.1 Tanto é assim que o recorrente prestou declarações à época das alienações das ações em mercado privado, em cumprimento o art. 5º da Lei nº 11.033, de 21 de novembro de 2004:

Art. 5º Na transferência de titularidade de ações negociadas fora de bolsa, sem intermediação, a entidade encarregada de seu registro deverá exigir o documento de arrecadação de receitas federais que comprove o pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital incidente na alienação ou declaração do alienante sobre a inexistência de imposto devido, observadas as normas estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

41.2 Tais declarações do recorrente, acostadas às fls. 94, 111 e 127, afirmam que a alienação se dava pelo valor da aquisição, não havendo ganho de capital e imposto sobre a renda devido.

41.3 Vale dizer, segundo as declarações confeccionadas à época dos fatos, com o fim específico de afastar o pagamento de imposto de renda incidente na negociação fora da bolsa, as ações estavam sendo entregues a título de integralização de capital, embora, como já ressaltado, isso nunca se efetivou, diante da ausência de qualquer previsão no contrato social da pessoa jurídica "Birch Hills".

42. Aduz o recorrente que não houve pagamento pelas referidas ações, o que descaracteriza a operação de compra e venda.

42.1 Porém, não explica o motivo que parte das ações transferidas à "Birch Hills", equivalente a 90.100 (noventa mil e cem) ações, foram negociadas pela empresa na Bolsa de Valores, nos dias 3/1/2006, 4/1/2006, 2/5/2006, 5/5/2006, 9/5/2006, 3/8/2006 e 4/8/2006, tendo auferido a empresa uma receita de R\$ 6.061.635,68 (seis milhões, sessenta e um mil. seiscentos e trinta e cinco reais, sessenta e oito centavos), conforme notas de corretagem de fls. 112/113, 131/133 e 151/152.

43. A aparente lucidez do raciocínio do fiscalizado não se sustenta diante do fatos. Se tivesse havido, em vez de cessão dos direitos sobre as ações, um adiantamento frustrado para integralização de capital, como alega o recorrente, a empresa "Birch Hills" não poderia dispor e usufruir livremente das ações, sem quaisquer travas contratuais, alienando no mercado as ações preferenciais da GOL em seu nome e proveito próprio.

43.1 A utilização para outros fins do bem e/ou direito transferido, distintos da integralização do capital social, descaracteriza a finalidade de adiantamento para aumento de capital, mesmo que esteja de alguma forma registrada na escrituração contábil da empresa como passivo exígivel.

43.2 Da mesma maneira que vendidas 90.100 ações pela "Birch Hills", poderiam ter sido alienadas 100.000, 200.000 ou a totalidade das ações transmitidas pelo recorrente. Acredito que era uma questão apenas de oportunidade de mercado.

43.3 O aproveitamento econômico da venda, segundo consta, foi todo da emrpsa "Birch Hills", ou de seus sócios, nessa qualidade. Não há notícias, todavia, de devolução diretamente ao recorrente de qualquer valor vinculado às operações de alienação na bolsa, a título de retorno do suposto adiantamento para aumento de capital não concretizado.

44. Para comprovar a devolução de parte das ações, diante da não integralização de capital, o recorrente juntou o contrato de fls. 506/508.

44.1 Trata-se mais de uma vez de um instrumento particular de "Compra e Venda de Ações, agora tendo como comprador o recorrente e, como vendedora, a pessoa jurídica "Birch Hills", na condição de "legítima proprietária de 691.596 ações preferenciais da GOL".

44.2 Afirma o recorrente que o AFAC, em sua essência, não deixa de ser um adiantamento, ou seja, um mútuo entre um dos sócios e a empresa. A cláusula 2.2 do contrato dispõe sobre o mútuo:

2.2. Tendo em vista a existência de um débito não vencido da Vendedora para com o Comprador, em virtude de um mútuo, em valor correspondente a parte do Preço de Aquisição do montante devido pelo Comprador com base neste Instrumento a Vendedora, servirá para a compensação parcial do mencionado valor.

44.3 O recorrente tenta equiparar o alegado adiantamento para aumento de capital com mútuo, justificando uma liquidação parcial da dívida. Os documentos apresentados, relacionados à transferência de ações à "Birch Hills" e à devolução de ações ao recorrente mostram-se claramente inconsistentes para o propósito de justificar um adiantamento para futuro aumento de capital societário, não se constituindo em prova hábil.

45. Como descrito pela autoridade lançadora, a "Birch Hills" devolveu ao recorrente um número menor de ações da GOL, se comparado com aquele que originalmente havia recebido.

45.1 Embora transferidas a pessoa jurídica a quantia de 781.696 ações, foram devolvidas apenas 691.596 (seiscentos e noventa e um mil, quinhentos e noventa e seis), pelo mesmo preço unitário pelo qual foi recebido. O saldo é correspondente à venda de 90.100 ações, já mencionada, pela Birch Hills na Bolsa de Valores.

45.2 Pelo que se depreende dos autos, a reposição das 691.596 ações teve como propósito viabilizar a próxima operação do recorrente, consistente na utilização das ações com a finalidade de integralização de cotas do "Fundo Águia", matéria a ser abordada no tópico seguinte deste voto.

46. Exposto assim, os elementos de prova apontam para que o recorrente efetivamente cedeu os direitos sobre as ações transferidas à empresa "Birch Hills", nos meses de outubro/2005, dezembro/2005 e abril/2006.

47. Diante da ausência de integralização de capital, inadmissível a aplicação do art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

48. Logo, como corretamente procedeu a fiscalização, o valor de transmissão das ações deve ser arbitrado como aquele de mercado no dia em que foram transferidas à "Birch Hills", nos termos dos arts. 19 e 20 da Lei nº 7.713, de 1988:

Art. 19. Valor da transmissão é o preço efetivo de operação de venda ou da cessão de direitos, ressalvado o disposto no art. 20 desta Lei.

Parágrafo único. Nas operações em que o valor não se expressar em dinheiro, o valor da transmissão será arbitrado segundo o valor de mercado.

Art. 20. A autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará o valor ou preço, sempre que não mereça fé, por notoriamente diferente do de mercado, o valor ou preço informado pelo contribuinte, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

b) Ganho de capital auferido na operação com o "Fundo Águia"

49. Alienadas as 691.596 ações ao recorrente pela empresa "Birch Hills", no início do mês de outubro/2006, passou o fiscalizado a deter 847.312 (oitocentos e quarenta e sete mil, trezentos e doze) ações preferenciais, conforme demonstra a fiscalização.

49.1 Em 27/10/2006, transferiu a quantia de 800.000 (oitocentas mil) ações ao "Fundo Águia", ao preço de custo unitário de R\$ 3,04. Conforme a fiscalização, o recorrente era o único cotista do Fundo.

49.2 A despeito da alienação das ações da GOL pelo seu custo histórico, o Fundo registrou a integralização das 800.000 ações transferidas pelo valor de mercado.

49.3 Segundo o recorrente, não há que se falar em ganho de capital na operação, porquanto a hipótese se subsume perfeitamente à aplicação do disposto no art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

50. Mais uma vez, tenho que discordar do ponto de vista do autuado. A integralização de cotas de um fundo de investimento não se amolda ao conceito de integralização de capital contido no art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, o qual autoriza a opção pelo entrega do bem e/ou direito pelo valor constante da declaração de bens. Novamente, reproduzo o dispositivo que causa controvérsia:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei nº 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

(GRIFEI)

51. Fundo de investimento não se confunde com pessoa jurídica. Aquele é uma comunhão de recursos, constituída sob a forma de condomínio, destinado à aplicação em títulos e valores mobiliários.¹

52. Pessoa jurídica são entidades a que a lei atribui personalidade jurídica, tais como as pessoas jurídicas de direito público e de direito privado, listadas nos arts. 41 e 44, respectivamente, da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, a qual veicula o Código Civil brasileiro.

53. Em que pese inscritos no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ), por força da legislação federal infralegal, os fundos de investimento não se caracterizam como pessoa jurídica. Cuida-se a inscrição de mera obrigação instrumental, no interesse da arrecadação e fiscalização tributária.

54. O Ato Declaratório Interpretativo nº 07, de 2007, não inova a legislação tributária, até porque não poderia, sob pena de invalidade. Tão somente interpreta adequadamente o disposto nos arts. 3º, 16, 19 e 20 da Lei nº 7.713, de 1988, e no art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995, e conclui que na hipótese de integralização de cotas em fundos de investimentos, como ora se cuida, o ganho de capital é calculado pela diferença entre o valor de mercado, na data da integralização das cotas, e o respectivo custo de aquisição.

55. A correção do procedimento adotado pela fiscalização para fixação do valor do custo unitário de aquisição das ações transferidas ao Fundo será objeto de análise quando da apreciação do recurso de ofício.

56. Em síntese, portanto, correto o procedimento da autoridade fiscal em tributar, pelo valor de mercado, o ganho de capital decorrente da integralização das cotas do "Fundo Águia", nos termos do arts. 19 e 20 da Lei nº 7.713, de 1988.

56.1 Tal operação, assim como as anteriores, não está abarcada pelo conceito de integralização de capital estabelecido no art. 23 da Lei nº 9.249, de 1995.

c) Multa qualificada

57. Consta do auto de infração a imposição de multa qualificada, no percentual de 150%, incidente exclusivamente sobre as alienações de ações pelo recorrente à empresa Birch Hills.

57.1 Segundo narra a acusação fiscal, houve conluio entre o fiscalizado e a empresa "Birch Hills", com o fim de ocultar a ocorrência do fato gerador do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital decorrente da transferência das ações, nas datas de 31/10/2005, 22/12/2005 e 28/04/2006.

58. A aplicação dessa multa no lançamento de ofício é regulada pelo art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. Reproduzo abaixo parcialmente o dispositivo, com a redação à época dos fatos geradores, anterior à Medida Provisória nº 351, de 2007, convertida na Lei nº 11.488, de 2007:

¹ Art. 2º da Instrução CVM nº 409, de 18 de agosto de 2004, vigente à época dos fatos.

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

(...)

II - cento e cinqüenta por cento, nos casos de evidente intuito de fraude, definido nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis.

(...)

59. Por sua vez, os arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 1964, acima mencionados, estão assim redigidos:

Art . 71. Sonegação é tôda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é tôda 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 impôsto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art . 73. Conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

60. A despeito do critério básico de aplicação da multa de ofício, equivalente a 75% (setenta e cinco por cento) sobre o valor principal, a legislação prevê a denominada multa qualificada, em que há uma duplicação do percentual padrão, quando evidenciada pela fiscalização sonegação, fraude ou conluio, cuja gravidade do comportamento lesivo do infrator enseja um reprimenda punitiva mais severa, como forma de castigar o transgressor e desestimular condutas afins por parte de outros sujeitos passivos.

61. Para essa elevação do percentual básico é condição indispensável a acusação identificar elementos subjetivos na conduta do infrator, porquanto tanto a simulação quanto a fraude pressupõem o dolo, sendo insuficiente para cogitar da hipótese tão somente a materialidade da conduta.

62. Vale dizer que a sonegação, fraude ou o conluio devem possuir base probatória autônoma, pela qual se demonstra a vontade livre e consciente do infrator em praticar as condutas ilícitas, em prol de, ao final e ao cabo, viabilizar a supressão ou redução do tributo.

63. Pois bem. Analisando o caso, conforme exposto pela fiscalização, entendo que restou caracterizado o dolo a justificar a exasperação da penalidade.

64. Com efeito, o recorrente, aproveitando-se das facilidades da condição de sócio majoritário e administrador da empresa "Birch Hills" e, portanto, em conluio com a pessoa jurídica, deu aparência de adiantamento para futuro aumento de capital às transmissões de ações, mediante a assinatura de contratos de transferência, sob a justificativa de integralização de cotas na pessoa jurídica.

65. Tratou-se de uma conduta livre, consciente, deliberada e premeditada com o propósito de prejudicar dolosamente o conhecimento do fato gerador pela autoridade fazendária. Em outras palavras, com evidente intuito de fraude, pois as operações, na realidade, não eram aquilo que aparentavam.

66. Mesmo diante da realidade contrária à integralização de capital, ante a falta de previsão contratual, as partes optaram, mais que isso, insistiram em três oportunidades na utilização de documentos confeccionados em comum acordo e que contiam fato sabidamente inexistente, relacionado, no caso, à integralização de aumento de capital na empresa "Birch Hills".

67. Uma vez ausentes os contratos formalizados entre as partes, não haveria possibilidade de escapar à tributação no momento da transferência das ações.

68. Nesse sentido, cabe recordar que por meio de declarações pessoais, acostadas às fls. 94, 111 e 127, respaldadas nos contratos, o recorrente afirmou que a alienação se dava pelo valor da aquisição, não havendo, em consequência, ganho de capital e imposto sobre a renda devido nas operações.

69. Bem destaca a Procuradoria da Fazenda Nacional, em manifestação nas contrarrazões ao recurso voluntário (fls. 707):

(...)

Ou seja, não fosse o "ajuste doloso" do recorrente e a BIRCH HILLS, a cessão de direito realizada não teria aparentado uma tentativa de adiantamento para futuro aumento de capital. Sem os contratos firmados entre ambas as partes, o recorrente não conseguiria ter simulado uma tentativa de integralização de aumento de capital na BIRCH HILLS.

(...)

(DESTAQUE DO ORIGINAL)

70. Como um último elemento contundente do intuito de fraude das partes, cabe reforçar que a sociedade "Birch Hills" alienou na Bolsa de Valores um total de 90.100 ações da GOL, entre jan/2006 a ago/2006, dentre o universo de 781.696 ações transferidas pelo recorrente destinadas a um adiantamento, ainda que em forma de fingimento, para futura integralização de capital, no período de out/2005 a abr/2016.

70.1 As ações não vendidas foram "devolvidas" em 4/10/2006, pelo preço unitário de custo declarado pelo fiscalizado, sem haver, contudo, o retorno do valor integral do "adiantamento" realizado.

70.2 Evidencia-se, portanto, que a empresa "Birch Hills" vendia ações em seu nome e proveito próprio, ou dos seus sócios, ao mesmo tempo que novas ações eram transferidas do

recorrente para a sociedade, com base em contrato, sob a justificativa de adiantamento para futura integralização. Tudo isso, com o firme propósito de a pessoa física esquivar-se ilicitamente da tributação do imposto da renda incidente sobre o ganho de capital auferido nas alienações das ações da GOL.

70.3 Tal situação ganha contornos concretos de premeditação dolosa quando parte do valor arrecadado com as alienações pela "Birch Hills" foram utilizados, conforme destaca a fiscalização, para realizar o pagamento das próprias ações adquiridas pelo recorrente da GOL (fls. 388).

71. Dessa feita, demonstrada a ocorrência das condições que permitem a majoração da multa de ofício, até o importe de 150%, deve-se manter a qualificação da penalidade oficiosa.

d) Incidência de juros sobre a multa de ofício

72. A incidência de juros de mora sobre multas encontra suporte no art. 161 CTN. a seguir reproduzido:

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.

(GRIFEI)

73. O art. 161 está inserido no Capítulo IV do Título III do Livro Segundo do CTN, que versa sobre extinção do crédito tributário, especificamente na Seção II, a qual trata do pagamento, uma das formas de extinção do crédito tributário. A análise sistemática não pode levar a outra conclusão senão que a expressão "crédito não integralmente pago no vencimento" refere-se ao crédito tributário em atraso, composto por tributo e multa, ou tão somente pela penalidade pecuniária.

73.1 É certo que multa não é tributo. Porém, a obrigação de pagar a multa tem natureza tributária, tendo recebido do legislador o mesmo regime jurídico, isto é, aplicando-se os mesmos procedimentos e critérios da cobrança do tributo, a teor do previsto no § 1º do art. 113 do CTN:

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.

(...)

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

73.2 Completo a avaliação inicial destacando que o crédito tributário possui a mesma natureza da obrigação tributária principal, na dicção do art. 139 do CTN:

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

74. Por seu turno, o § 1º do art. 161 do CTN estabelece que os juros de mora serão calculados à taxa de um por cento ao mês, salvo se a lei dispuser de modo diverso.

75. Em nível de lei ordinária, o art. 61 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, está assim redigido:

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.

(GRIFEI)

75.1 Já o § 3º do art. 5º da Lei nº 9.430, de 1996, citado no § 3º do seu art. 61, acima reproduzido, contém a seguinte redação:

Art. 5º (...)

§ 3º As quotas do imposto serão acrescidas de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês do pagamento.

76. A expressão "débitos (...) decorrentes de tributos e contribuições", contida no **caput** do art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, tem sido alvo de interpretações distintas. A crédito inapropriada, com a devida vénia, uma simples exegese literal e isolada desse dispositivo, devendo-se compreender o conteúdo e o alcance da norma jurídica nele contido como parte de um conjunto normativo mais amplo.

76.1 Como visto, o débito, ou o crédito tributário, não é composto apenas pelo tributo. Constatado o inadimplemento do tributo pelo sujeito passivo, no prazo concedido pela legislação, há a aplicação da multa punitiva, a qual passa a integrar o crédito fiscal. O atraso na quitação da dívida atinge não só o tributo como a multa de ofício.

76.2 Logo, tendo em conta que a finalidade dos juros de mora é compensar o credor pela demora no pagamento, tais acréscimos devem incidir sobre a totalidade do crédito tributário.

76.3 Ademais, o raciocínio exposto não implica a incidência da multa de mora sobre a multa de ofício, como parece dizer o art. 61. Ambas com viés punitivo, multa de mora e de ofício se excluem mutuamente, de maneira tal que a aplicação de uma afasta, necessariamente, a incidência da outra.

77. Concluo, portanto, devida e permitida por lei a cobrança de juros de mora sobre a multa de ofício lançada, calculados com base na taxa Selic, quando não recolhida dentro do prazo.

Recurso de Ofício

78. Não tenho reparo a fazer na parte da decisão "a quo" que reprovou o critério utilizado pela fiscalização para realizar o arbitramento do valor unitário das 691.596 ações da "Birch Hills" transferidas ao fiscalizado, a título de "devolução", em 4/10/2006.

79. Uma vez não aceito o preço informado pelas partes, o arbitramento há de ser efeito pelo mesmo critério em todos os casos, a menos que exista uma justificativa para a adoção de metodologia distinta.

80. Em não sendo a hipótese de distinção, a coerência de critérios deve considerar, relativamente ao valor a ser arbitrado para o preço unitário de custo na aquisição pelo recorrente das 691.596 ações da "Birch Hills", o uso das informações disponibilizadas pela mesma instituição financeira que serviu como parâmetro para a fiscalização relativamente aos outros arbitramentos do preço de transmissão. Com isso, houve alteração do custo médio das ações do estoque do recorrente, as quais foram posteriormente alienadas.

81. Entendo, assim, que os cálculos do ganho de capital e do imposto de renda incidente sobre a alienação do total de 800.000 ações ao "Fundo Águia", em 27/10/2006, na forma em que detalhados pelo acórdão recorrido, estão corretos e apropriados ao caso sob exame.

82. Por conseguinte, as conclusões do colegiado de primeira instância nesse ponto devem ser confirmadas em grau de revisão recursal. Acolho os próprios fundamentos da decisão de piso como razões de decidir.

83. Destaco, por fim, que a Procuradoria da Fazenda Nacional, em que pese tenha requerido em contrarrazões o provimento do recurso de ofício, nada acrescentou para desconstituir a decisão de piso.

Conclusão

Ante o exposto, voto por CONHECER do recurso de ofício e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO. Voto por CONHECER do recurso voluntário, REJEITAR as preliminares e, no mérito, NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess.