



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

Processo nº 19515.721386/2013-48
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.957 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2017
Matéria Imposto sobre a Renda da Pessoa Física
Recorrente EVANDRO LUIZ DE ALMEIDA PEREIRA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011

PROCESSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO. FATO GERADOR TRIBUTÁRIO. ASPECTO TEMPORAL.

O momento de ocorrência do fato gerador é aquele previsto na legislação de regência do tributo. No caso de alienação de ações, por valores superiores ao seu custo de aquisição, o fato gerador do Imposto sobre a Renda da Pessoa Física ocorre no momento da efetiva alienação, sendo apurado o tributo devido quando do recebimento do valor avençado.

INCORPORAÇÃO REVERSA. DUPLICIDADE DE CAPITALIZAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. OMISSÃO DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES.

Devem ser expurgados os acréscimos indevidos com a conseqüente tributação do novo ganho de capital apurado quando constatada a majoração artificial do custo de aquisição da participação societária alienada, mediante a capitalização de lucros e reservas oriundos de ganhos avaliados por equivalência patrimonial nas sociedades investidoras, seguida de incorporação reversa e nova capitalização. Inteligência do artigo 135 do Decreto no 3.000, de 1999.

JUROS MORATÓRIOS INCIDENTES SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. TAXA SELIC.

A obrigação tributária principal surge com a ocorrência do fato gerador e tem por objeto tanto o pagamento do tributo como a penalidade pecuniária decorrente do seu não pagamento, incluindo a multa de ofício proporcional. O crédito tributário corresponde a toda a obrigação tributária principal, incluindo a multa de ofício proporcional, sobre a qual, assim, devem incidir os juros de mora à taxa Selic.

MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA. COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS LEGALMENTE PREVISTA. NECESSIDADE.

Ausente a comprovação da prática intencional, pelo sujeito passivo, das condutas reprovadas pela Lei nº 9.430/96 é inaplicável a qualificadora da multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares arguídas e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso voluntário, para reduzir o percentual da multa de ofício aplicada para 75%. Votaram pelas conclusões os Carlos Alberto do Amaral Azeredo, José Alfredo Duarte Filho e Dione Jesabel Wasilewski. Vencida a Conselheiro Ana Cecília Lustosa da Cruz, que dava provimento ao recurso.

assinado digitalmente

CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA - Presidente e Relator.

EDITADO EM: 16/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Daniel Melo Mendes Bezerra e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Trata-se de Recurso de Voluntário interposto contra acórdão da 3ª Turma da DRJ em Brasília/DF, que manteve, na integralidade, o lançamento tributário relativo ao IRPF supostamente devido nos anos-calendário de 2010 e 2011, em razão de ganho de capital por venda de ações não listadas na bolsa.

Tal crédito foi constituído por meio do auto de infração (fls. 389 do processo digitalizado), devidamente explicitado, pelo qual foi apurado o crédito tributário de R\$ 1.615.468,06, que compreende imposto (R\$ 593.756,43), juros de mora (R\$ 131.076,97), multa proporcional (R\$ 890.634,66), valores consolidados em junho de 2013.

A ciência do auto de infração, que contém o lançamento referente ao IRPF dos anos-calendário 2010 e 2011, ocorreu em 29 de junho de 2013, conforme se verifica pela cópia do AR às folhas 397.

Em 22 de julho de 2013, foi apresentada impugnação (fls 401) ao lançamento. A decisão da 3ª Turma da DRJ BSB, consubstanciada no Acórdão 03-61.651 (fls. 704), de 30/05/14, foi pela improcedência da impugnação, mantendo-se o crédito tributário constituído. Dessa decisão consta o seguinte relatório que, adoto, por sua precisão e clareza (fls 707):

"O imposto a pagar apurado decorre de omissão apurada na alienação da participação societária que o Contribuinte possuía no Banco Pactual, CNPJ nº 30.306.294/0001-45, a UBS Brasil Participações Ltda, CNPJ nº 08.245.975/0001-91.

O conteúdo do Termo de Verificação Fiscal (TVF), fls. 371/388, mostra que, nesta operação de venda representada por 7.371.501 ações ordinárias, o Contribuinte "após um complexo processo de reorganização societária", mediante "sofisticados artifícios contábeis", "inflou artificialmente o custo das ações" com "o propósito de reduzir o montante de seu ganho de capital e conseqüentemente o valor do IR incidente sobre essa alienação".

O processo de reorganização consistiu, segundo a autoridade lançadora, na elevação do capital em empresas investidoras, por meio de equivalência patrimonial com as empresas investidas e, simultaneamente, extinção das holdings que detinham participação societária no Banco Pactual, mediante sucessivas incorporações reversas, culminando com a alienação das ações do Banco diretamente pelos acionistas pessoas físicas.

Referida alienação foi formalizada em dezembro de 2006, no entanto, o recebimento ocorreu de forma parcelada nos anos-calandário de 2006, 2009, 2010 e 2011.

A mencionada reorganização societária, com o objetivo de inflar o custo de aquisição das ações, envolveu o Contribuinte, Pactual Holdings S/A, Nova Pactual Participações Ltda (antiga Pactual Participações S/A), Pactual S/A, Banco Pactual S/A, UBS Brasil Participações Ltda, diversas empresas do grupo Pactual e outras pessoas físicas participantes da respectiva composição societária, fls. 372/373.

Os registros feitos no TVF demonstram que em 13/10/2006, os sócios da Nova Pactual Participações Ltda e Pactual Holdings S/A aprovaram, em Assembléia Geral Extraordinária, o aumento do capital social de cada uma das empresas, nos valores de R\$ 686 milhões (créditos dos sócios) e R\$ 202,5 milhões (distribuição de dividendos e reserva legal), respectivamente. No mesmo dia, as duas pessoas jurídicas foram incorporadas pela Pactual S/A. A fiscalização frisa que "praticamente a totalidade do acervo" das incorporadas refere-se a participações na incorporadora Pactual.

Ato contínuo, com base no artigo 135 do Regulamento do Imposto de Renda, aprovado pelo Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999), em decorrência do aumento de capital em Nova Pactual Participações Ltda, o Contribuinte promove elevação de

R\$ 8.117.624,00 no custo de aquisição de seu investimento nessa empresa.

No dia 3/11/2006, a Pactual S/A, por meio de Assembléia Geral Extraordinária realizada pelos seus sócios, aumenta em R\$ 996.087.876,00 o seu capital social, provenientes de créditos dos sócios. Aqui o Contribuinte, novamente ao amparo do artigo 135 do RIR/1999, eleva o custo de aquisição de sua participação em mais R\$ 6.474.568,00.

No dia 1º/12/2006, a Pactual S/A é incorporada pelo Banco Pactual S/A. O total dos ativos da Pactual era composto pela participação no Banco Pactual. Os sócios da Pactual, em contrapartida, recebem ações do Banco Pactual. Na mesma data, o Contribuinte aliena as ações do Banco Pactual a UBS Brasil Participações Ltda.

A fiscalização constata que os atos societários examinados serviram para o Contribuinte manobrar uma elevação indevida de 695,43% no custo de aquisição de sua participação no Banco Pactual, ao passo que no mesmo período o patrimônio líquido do Banco aumentou em 84,45%, passando de R\$ 625.223.115,04 para R\$ 1.153.225.211,81, conforme registrado na DIPJ.

A autoridade lançadora conclui que o Contribuinte lançou mão de um planejamento tributário praticando atos simulados, pois elevou indevidamente o custo de aquisição da participação societária alienada, especificamente em relação ao efeito produzido pelas capitalizações ocorridas nas empresas Nova Pactual Participações Ltda e Pactual Holdings S/A, em 13/10/2006, uma vez que esse efeito foi utilizado em duplicidade, haja vista que está embutido na capitalização de lucros da Pactual S/A realizada em 3/11/2006, no valor de R\$ 996.087.876,00, quando o fiscalizado ajustou o custo das ações alienadas em R\$ 8.117.624,00.

Anota a referida autoridade que o único fato econômico que justifica o aumento do custo de aquisição da participação alienada pelo sujeito passivo é o lucro obtido pela Banco Pactual S/A, que sustentou a capitalização de lucros de R\$ 996.087.876,00, realizada pela Pactual S/A.

Nesse sentido, na ação fiscal realizada, foi ajustado o custo de aquisição das ações alienadas pelo Contribuinte para R\$ 10.215.876,70, expurgando-se o acréscimo de R\$ 6.474.568,00 decorrente da capitalização feita pela Nova Pactual Participações Ltda. A autoridade fiscal explica que o custo de aquisição foi ajustado para refletir o valor dos recursos investidos, sejam do patrimônio do sócio ou dos lucros apurados pela sociedade, fls. 386/387.

A apuração do custo de aquisição foi assim demonstrada:

Recebimento

1º/12/2006	13.246.603,51
18/9/2006	14.902.708,62
30/3/2010	1.483.552,84
20/9/2010	1.483.552,84
18/3/2011	1.483.552,84
1º/7/2011	1.483.552,84
Valor da Alienação (1)	34.083.523,49
Custo de Aquisição Informado	16.690.444,70
Custo de Aquisição Indevido	-6.474.568,00
Custo de Aquisição Correto (2)	10.215.876,70
Ganho de Capital Correto (1 – 2)	23.867.646,79

Após analisar os documentos e esclarecimentos constantes dos autos, a fiscalização apurou a infração a seguir, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal anotados no auto de infração e no TVF, fls. 372/386, 390 e 394:

001 – Omissão de Ganho de Capital decorrente da Alienação de Ações/Quotas não negociadas em Bolsa de Valores

<i>Fato Gerador</i>	<i>Valor (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
31/3/2010	1.038.886,58	150
20/9/2010	1.038.886,58	150
18/3/2011	1.038.886,58	150
01/7/2011	1.038.886,58	150

A omissão relativa aos anos-calendário 2006 e 2009 foi objeto de autuação nos autos do processo administrativo fiscal nº 19515-720.647/2011-41

Representação Fiscal para Fins Penais

Foi formulada Representação Fiscal para Fins Penais, nos autos do processo administrativo nº 19515-721.387/2013-92, tendo em vista que o Contribuinte, ao participar das operações que antecederam a alienação com o fim de majorar indevidamente o custo de aquisição das ações alienadas a UBS Brasil

Participações Ltda, incorreu na prática de ato simulado com o propósito de lesar a Fazenda Nacional.

DA IMPUGNAÇÃO

Depois de cientificado do Auto de Infração, o Contribuinte apresenta impugnação às fls. 401/460. Reporta-se aos termos da autuação e da reestruturação societária, para, em seguida, expor os argumentos de defesa.

O Auto de Infração e a Reestruturação Societária O lançamento exige a diferença de IRPF referente aos anos-calendário 2010 e 2011, decorrente da apuração de ganho de capital verificado na alienação de ações do Banco Pactual. A alienação alcançou R\$ 34.083.513,27, sendo recebidos R\$ 13.246.603,51 e R\$ 14.902.708,62 em 2006 e 2009, respectivamente. O saldo restante foi recebido em quatro parcelas de R\$ 1.483.552,84, nos meses de março/2010, setembro de 2010, março de 2011 e julho/2011.

O IRPF relativo aos anos-calendário 2006 e 2009 é objeto de outro auto de infração (processo administrativo nº 19515.720647/2011-41).

Antes da reestruturação, o Impugnante era titular de investimentos representativos de 0,83% da Nova Pactual Participações Ltda, sociedade holding titular de investimentos representativos de 78,18% do capital da empresa Pactual S/A, holding titular de investimentos representativos de 100% do capital do Banco Pactual S/A.

Os investimentos representativos dos demais 21,82% do capital da Pactual S/A eram de propriedade da Pactual Holdings S/A, sociedade holding na qual o Impugnante não tinha qualquer participação.

A autoridade lançadora, conforme TVF, assim questiona os principais atos da REESTRUTURAÇÃO:

a) Aumento de capital de PARTICIPAÇÕES realizado em 13/10/2006, mediante a capitalização de lucros gerados pelo BANCO e por ela reconhecidos em razão da aplicação do Método de Equivalência Patrimonial (MEP), resultando em acréscimo de custo dos investimentos do IMPUGNANTE em PARTICIPAÇÕES em R\$ 8.117.624,00;

b) Também em 13/10/2006, aumento de capital de HOLDINGS mediante a capitalização de lucros gerados pelo BANCO e por ela reconhecidos em razão da aplicação do MEP; este passo é irrelevante no caso concreto porque, como visto acima, o IMPUGNANTE não era titular de investimentos em HOLDINGS;

c) Incorporação de PARTICIPAÇÕES (e HOLDINGS, o que não é relevante no caso) por PACTUAL, sua controlada (incorporação reversa),

e transferência ao IMPUGNANTE, em substituição à sua participação no capital da incorporada, de investimentos diretos na incorporadora, ou seja, em PACTUAL;

d) Aumento de capital de PACTUAL ocorrido em 03/11/2006, mediante a capitalização de lucros gerados pelo BANCO e por ela reconhecidos em razão da aplicação do MEP; com isso, o custo dos investimentos do IMPUGNANTE em PACTUAL aumentou em R\$ 6.474.568,00;

e) Incorporação de PACTUAL pelo BANCO (incorporação reversa) tendo o IMPUGNANTE recebido, em substituição à sua participação no capital da incorporada, extinta com a incorporação, investimentos diretos na incorporadora, ou seja, no BANCO.

Realizada a reestruturação societária, o custo dos investimentos do Impugnante no BANCO passou a ser de R\$ 16.690.444,70.

A capitalização de lucros gerados pelo BANCO, refletida em suas investidoras em razão da aplicação do MEP, seguida da incorporação inversa dessas mesmas investidoras por suas investidas, acarretou majoração do custo de aquisição dos investimentos do Impugnante no BANCO e a conseqüente redução do montante do ganho de capital e do IRPF sobre ele incidente.

A fiscalização sustenta que, individualmente, os atos que integraram a reestruturação foram legais, a despeito de as incorporações inversas não terem seguido “o padrão normal”. O TFV afirma que a reorganização societária:

a) Implicou na majoração indevida do custo de aquisição dos investimentos do IMPUGNANTE no BANCO, a qual decorreria de uma interpretação equivocada do art. 135 do RIR com relação aos efeitos das incorporações inversas;

b) Consubstanciou ato simulado cujos efeitos –artifícios para reduzir o IRPF devido em razão da venda das ações do BANCO –, nos termos do art. 116, parágrafo único, do CTN, poderiam ser desconsiderados para fins fiscais;

c) Por ter resultado em majoração indevida do custo de aquisição de investimentos do IMPUGNANTE no BANCO, a REESTRUTURAÇÃO representaria, cumulativamente, uma sonegação, uma fraude e um conluio (artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964), motivando a aplicação da multa de 150%.

Em razão dos fatos sintetizados, a fiscalização desconsiderou parte do acréscimo do custo de aquisição dos investimentos do IMPUGNANTE no BANCO.

Enquadramento legal Menciona que o auto de infração não indica o dispositivo legal que teria sido infringido, registra como enquadramento legal uma série de dispositivos que apenas contém regras gerais relativas à apuração e tributação dos ganhos de capital auferidos por pessoas físicas.

Decadência O Impugnante assevera que, no caso do IRPF sobre ganho de capital decorrente da alienação de bem ou direito, o

termo inicial da decadência é a data da sua realização, tendo em vista que se refere a tributo lançado por homologação, sendo irrelevante, para a contagem do prazo, que o pagamento do preço da venda tenha sido feito de forma parcelada ou à vista.

A alienação das ações do Banco Pactual ao UBS Brasil ocorreu em 1º/12/2006 e a ciência do auto de infração em 29/6/2013. Logo, decorridos mais de 5 anos entre a data da alienação e a data da ciência, o crédito tributário lançado está extinto por decadência, ainda que caracterizada fraude, dolo ou simulação, hipótese que deslocaria o termo inicial do prazo decadencial para o artigo 173, I, do CTN.

Recorre ao artigo 149, parágrafo único, e artigo 150, § 4º, todos do CTN, artigo 140 do IR/1999, artigo 31 da IN SRF nº 84/2001 e à jurisprudência administrava para sustentar seus argumentos de defesa.

Operações que precederam a venda do Banco e seus propósitos
O Grupo Pactual era composto por diversas holdings – PARTICIPAÇÕES, HOLDINGS e PACTUAL. Por opção, as holdings, que tinham como única função organizar o exercício do controle do Banco Pactual, foram extintas antes da alienação das ações do BANCO.

Afirma que o caminho trilhado pelos ACIONISTAS para se tornarem vendedores do Banco Pactual foi o mais lógico, rápido e econômico. O acréscimo do custo de seus investimentos é mera consequência de aplicação das normas vigentes.

Discorre sobre as formas que poderiam ser utilizadas pelos ACIONISTAS para realizar a venda de suas participações no Banco Pactual. Ressalta os tipos de incorporações – diretas e reversas. Restou mais conveniente do ponto de vista prático, operacional, negocial e fiscal a incorporação reversa das holdings pelo BANCO.

Discorda do exemplo anotado no TVF – evolução patrimonial das empresas hipotéticas ALFA e BETA. Para demonstrar a elevação indevida no custo de aquisição no caso em apreço, a fiscalização traça o seguinte cenário:

- a) ALFA é constituída com o capital social de R\$ 100.000,00;*
- b) BETA recebe os R\$ 100.000,00 a título de realização de capital;*
- c) Encerrado o exercício, BETA auferiu lucro de R\$ 400.000,00;*
- d) Capitalização dos lucros em ALFA, pelo MEP, aumentando o custo dos investimentos dos acionistas para R\$ 500.000,00;*
- e) Incorporação de ALFA por BETA;*
- f) BETA, após a incorporação, capitaliza o lucro de R\$ 400.000,00;*
- g) O custo dos investimentos dos acionistas de BETA atinge a cifra de R\$ 900.000,00 (R\$ 500.000,00 reconhecidos em ALFA e R\$ 400.000,00 decorrente da capitalização do lucro em BETA).*

Repisa que não foi adotado planejamento fiscal para elevar indevidamente o custo de aquisição das ações, mediante aumentos de capital sucedidos por incorporações reversas. A reorganização societária no caso concreto foi realizada por ser a forma mais eficiente e rápida no sentido de fazer com que as ações do BANCO chegassem aos ACIONISTAS.

Efeitos das Incorporações Inversas Elabora extensa exposição sobre a reorganização societária realizada pelo Grupo Pactual que culminou na alienação das ações do Banco Pactual pelos acionistas.

Nas incorporações inversas, a automática conversão de todas as contas do patrimônio líquido da incorporada em capital da incorporadora é reconhecida pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM) e também pelo Fisco (IN nº.77/1986, Lei nº 7.450/1985, artigo 63 do DL nº 1.598/1977 e artigos 376 e 377 do RIR/80).

Nos itens 5.14 a 5.21, em defesa do processo de reorganização levado a efeito pelos acionistas do Grupo Pactual, relata as operações contábeis decorrentes de uma hipotética incorporação inversa. Pontua que, se o patrimônio líquido da incorporada é representado pelas contas de capital, lucros e reservas, é evidente que ocorrerá a capitalização de tais lucros e reservas nos processos de incorporação, pois tais contas, da incorporada, são transferidas para a incorporadora. Assim, a capitalização feita pela incorporadora acarreta acréscimo do custo de aquisição para os ACIONISTAS.

Afirma que a capitalização de lucros antes das incorporações é irrelevante em termos fiscais. No que tange a Nova Pactual Participações Ltda, ocorreu a distribuição e capitalização de lucros previamente à incorporação pela Pactual S/A porque a Nova Pactual distribui lucros de forma desproporcional. Este procedimento não se trata de mero artifício para elevação do custo dos investimentos dos acionistas.

Nesse sentido, antes de sua incorporação pela Pactual S/A, a Nova Pactual Participações Ltda realizou capitalização de lucros, em 13/10/2006, aumentando o seu capital em R\$ 686.000.000,00, mediante conversão de créditos detidos por seus quotistas (direito ao recebimento de lucros).

Dessa forma, os lucros de Nova Pactual Participações Ltda foram distribuídos e reaplicados na Pactual S/A, acertando as participações dos acionistas no patrimônio líquido antes da incorporação. Esse procedimento elevou a participação indireta do Impugnante no Banco Pactual, passando de 0,30% para 0,65%.

Aumento do Custo Resultante da Reestruturação. Objeções da Fiscalização Os termos do artigo 130, §1º e artigo 135 do RIR/1999 determinam que, em regra, o custo de aquisição de ações ou quotas de titularidade de uma pessoa física

corresponde ao custo original do investimento acrescido do montante dos lucros ou reservas de lucros capitalizados.

Ocorre que, nas incorporações inversas, se, por um lado, os acionistas da incorporadora recebem ações da incorporada por custo idêntico ao das ações da incorporadora, por outro lado, ocorre a capitalização de lucros ou reservas eventualmente existentes na incorporada e o novo custo de aquisição das ações dos acionistas da incorporada passa a corresponder ao valor original de seu investimento acrescido do montante dos lucros e reservas de lucros da incorporada.

No caso concreto, a capitalização de lucros e reservas de lucros das holdings foi deliberada antes da incorporação, mas a capitalização existiria independentemente desta deliberação.

O aumento do custo de aquisição do valor dos investimentos do Impugnante no BANCO se verificaria independentemente da existência de deliberação expressa no sentido da capitalização dos lucros das holdings.

A capitalização de lucros gera aumento do custo de aquisição dos investimentos de acionistas, sem cogitar da natureza de lucro. O ajuste feito pelo Impugnante decorre da aplicação da lei e não há como rejeitá-lo.

Carece de base legal a sugestão da fiscalização para baixar uma parcela do custo de aquisição de seus investimentos, qual seja, a referente a lucros da incorporada que foram capitalizados. A autoridade lançadora limita-se a dizer que houve uma “conotação” equivocada do artigo 135 do RIR/1999.

A opção de eliminarem-se as holdings mediante incorporações reversas era o caminho lógico, natural e admitido por lei para viabilizar a venda das ações do BANCO pelos controladores e o aumento de custo das ações do impugnante foi mera consequência da adoção dessa opção.

A lei foi aplicada e o Fisco não pode deixar de fazer o mesmo por considerar que ela beneficia indevidamente o Contribuinte. As distorções apontadas, decorrentes da aplicação do MEP, se verificam não só nas incorporações reversas, mas também em outras situações. O 1º CC já decidiu, em diversas situações, que “a existência de falhas na legislação” não pode ser suprimida pelo julgador, ou, ainda, que “não cabe à autoridade fiscal ignorar o preceito representativo da vontade do legislador”.

Arremata que, por vezes, a legislação fiscal contém distorções, algumas favoráveis e outras prejudiciais ao contribuinte, todavia, as correções devem ser feitas pelo legislador que está revestido da respectiva competência.

Além disso, faltaria até lógica adotar o procedimento sugerido pela fiscalização, pois, ao fazê-lo, a venda do investimento após a incorporação reversa (e redução de custo) importaria no reconhecimento de injustificável ganho de capital.

O Impugnante tinha investimentos diretos em Nova Pactual Participações Ltda e a realização de aumento de capital dessa

empresa propiciou um aumento do custo de aquisição de seus investimentos. Após a incorporação da Nova Pactual por Pactual S/A, ocorreu um aumento de capital dessa última, proporcionando ao Impugnante um novo acréscimo de custo.

Ressalta que o lançamento contra um dos acionistas do BANCO foi julgado improcedente pelo 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção do Carf.

Por coerência com o que consta no TVF, se alguma parcela de custo tivesse que ser desconsiderada seria a decorrente do aumento de capital de Pactual S/A e não de Nova Pactual Participações Ltda, uma vez que:

a) O aumento vinculado à Nova Pactual Participações Ltda é resultante da utilização de lucros nela existentes e o Impugnante tinha investimentos diretos na empresa;

b) Esse aumento de custo teria ocorrido mesmo na hipótese da Nova Pactual (a investidora) ter incorporado Pactual S/A (a investida), dentro do que seria o “padrão normal” destas operações, conforme sustenta os termos da autuação.

Inexistência de Simulação É totalmente equivocada a afirmação de que os atos praticados pelo Impugnante foram simulados. Não houve simulação e, ainda que tivesse ocorrido, o artigo 116, parágrafo único do CTN, não seria aplicável ao caso, seja pela inexistência de simulação, seja pela ineficácia diante da falta de regulamentação, ausência de procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

O dispositivo legal inserido no CTN (parágrafo único do artigo 116) visa combater atos em que a simulação não está presente, conforme manifestações do próprio Ministério da Fazenda, o que se evidencia nos termos da Exposição de Motivos nº 211, que acompanhou a MP nº 66/2002.

O escopo dessa norma foi atingir atos que, embora lícitos, tivessem sido praticados com abuso de forma ou falta de propósito negocial, mas sem conotação penal, diferentes daqueles em que o evidente intuito de fraude está presente.

O Artigo 167, § 1º, inciso I, do CC/2002 contempla situações em que pessoas sem qualquer interesse real participam de negócios jurídicos com o único objetivo de ocultar um de seus verdadeiros participantes, sendo essencial que a parte oculta não apareça, cenário totalmente diverso daquele descrito pela fiscalização.

A alienação do Banco Pactual foi celebrada entre seus proprietários e UBS Brasil. Nada mais.

A reestruturação em causa foi feita “às claras” para viabilizar a negociação das ações do BANCO diretamente pelos CONTROLADORES, e representou a maneira mais rápida e econômica para viabilizar o negócio. Não houve majoração artificial do custo de aquisição das ações. O acréscimo de custo

verificado é atributo de uma participação societária, resultante de aplicação das normas legais vigentes, e pertence ao seu proprietário no momento em que ocorre a capitalização de lucros.

A jurisprudência dominante no 1º CC, atual 1ª Seção do Carf, mostra que a caracterização de simulação por interposta pessoa, prevista no art. 167, §1º, do CC/02, verifica-se quando direitos são entregues a pessoas que não são seus verdadeiros proprietários e sequer têm ingerência sobre eles. Na alienação do BANCO, assim como na REESTRUTURAÇÃO que a precedeu, todas as partes da operação eram conhecidas e foram as destinatárias dos direitos que lhes foram conferidos.

O Impugnante junta aos autos parecer elaborado pelo doutrinador Ricardo Mariz de Oliveira, citado no TFV, no qual, ao analisar a REESTRUTURAÇÃO para um dos controladores, concluiu pela inexistência de qualquer ato simulado.

Da Inaplicabilidade da Multa de 150% A fiscalização entendeu que a REESTRUTURAÇÃO teria configurado cumulativamente, uma sonegação, uma fraude e um conluio por parte do IMPUGNANTE, conforme definidos pelos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, por isso, aplicou a multa de ofício de 150%.

Todavia, a REESTRUTURAÇÃO foi motivada por objetivos negociais legítimos e a majoração do custo dos investimentos do IMPUGNANTE no BANCO é mera decorrência da aplicação direta da legislação em vigor. Em nenhum momento o IMPUGNANTE se desviou das regras previstas na LSA ou na legislação fiscal.

As distorções apontadas no auto de infração decorrem do texto da lei, e, para evitá-las, seria necessário descumprir a legislação, implementando procedimento que não tem qualquer base normativa.

Jurisprudência do Carf e da CSRF, além de manifestações de doutrinadores, evidencia a inexistência de fraude, sonegação, conluio ou mesmo simulação na forma adotada para alienação das ações de propriedade do IMPUGNANTE no BANCO.

Fica evidente que não se verificaram, no caso concreto, os pressupostos da aplicação da multa de 150%, razão pela qual sua cobrança é improcedente.

Dos Juros sobre a Multa

É descabida a incidência de juros sobre a multa porque isso implicaria numa indireta majoração da própria penalidade e não se pode falar em mora na exigência de multa.

Do Pedido Requer o IMPUGNANTE a total improcedente do lançamento, com a conseqüente extinção do crédito tributário apurado."

Em 05 de agosto de 2014, o Contribuinte apresenta recurso voluntário (fls. 756), de maneira tempestiva, contra a decisão de primeiro grau da qual teve ciência em 07 de julho de 2014.

Tal recurso, em linhas gerais, reprisa os argumentos constantes da impugnação.

Em 15 de março de 2017, foi juntado parecer jurídico ao processo às fls. 840.

O processo foi distribuído em sessão pública, de modo eletrônico, para este Conselheiro.

É o relatório do necessário

Voto

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira, Relator.

Conheço do recurso pois se encontram presentes os requisitos de admissibilidade. Passo a analisá-lo.

Como relatado, a lide se instaura basicamente sobre a quantificação do ganho de capital decorrente da alienação de participação societária do Recorrente após a utilização de diversas incorporações reversas como forma de reestruturação societária que precedeu tal alienação.

Trata-se de tema complexo, porém já discutido no âmbito deste Colegiado e com reiterada jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais, inclusive em caso de extrema similaridade, posto que aplicado aos sócios do Recorrente.

Me filio ao entendimento que norteia os recentes julgamentos da CSRF.

Assim, com o devido pedido de licença à ilustre Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, relatora do Processo 12448.735830/2011-42, Acórdão 9020-003.765, de 16 de fevereiro de 2016, para adorar seu voto como fundamento para o presente julgamento. Ressalto que, além de minha concordância com os argumentos e fundamentos ali esposados, tal decisão se apóia em voto do Conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, proferido na decisão consubstanciada pelo Acórdão 9202-003.700, que elucida a raciocínio jurídico que espelha meu entendimento sobre o tema. Vejamos:

"O cerne da questão é identificar se a legislação aplicável no caso de capitalização de lucros de uma pessoa jurídica, no tocante à atualização do custo de aquisição das participações societárias mantidas pelos proprietários dessa pessoa jurídica, bem como a Pela complexidade do tema, dividirei meu voto em quatro partes, a saber: (a.I) a delimitação do problema a ser enfrentado, (a.II) a interpretação correta da legislação aplicável, (a.III) a aplicação da legislação ao caso dos autos e (a.IV) conclusão.

a.I – Delimitação do Problema

Vejamos aqui o dispositivo central da discussão: o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro 1995, base legal do art. 135 do Decreto nº 3.000, de 1999, expressamente referido no auto de infração, in verbis:

Art. 10. ...

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Com base nesse dispositivo, o aumento de capital, realizado por uma pessoa jurídica, por incorporação de lucros, implica o aumento proporcional do custo de aquisição da participação societária de seus proprietários.

Para exemplificar essa determinação, considere uma participação societária correspondente a 100% do capital de uma pessoa jurídica (detida por dois sócios, pessoas físicas), adquirida por R\$ 1.000,00. Considere, também, que essa pessoa jurídica, em seguida, tenha auferido um lucro de R\$ 100,00 e o tenha capitalizado. Considere, por fim, que os sócios tenham alienado essa participação societária a terceiros por R\$ 1.500,00.

Nesse caso, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, a alienado por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não seria de R\$ 500,00, mas apenas de R\$ 400,00. Isso porque os lucros de R\$ 100,00, capitalizados, têm o condão de aumentar o custo de aquisição da participação societária e, conseqüentemente, de diminuir o ganho de capital.

Dessa forma, de uma maneira simples e apressada, poder-se-ia concluir que qualquer capitalização de lucros implicaria um aumento do custo da correspondente participação societária. Ocorre que essa interpretação, no entender deste conselheiro, é literal e, considerando exclusivamente o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, gera incoerências no sistema jurídico e disfuncionalidades na tributação de operações.

Para ilustrar a questão, vejamos uma situação, em tudo semelhante à anterior, porém em que os sócios tenham decidido criar uma holding controladora da pessoa jurídica operacional, que por sua vez, passaria a ser subsidiária integral da holding. Nesse caso:

- inicialmente, teríamos os sócios, como proprietários da Holding, e esta reconhecendo em seu ativo uma participação societária na pessoa jurídica operacional, avaliada em R\$ 1.000,00 por equivalência patrimonial;

- em seguida, com a pessoa jurídica operacional auferindo lucros de R\$ 100,00, a Holding (por equivalência patrimonial) iria refletir esse lucro no valor de sua participação societária, o que resultaria no reconhecimento de lucros, também no valor de R\$ 100,00;

- prosseguindo, a holding capitalizaria o lucro por ela reconhecido por equivalência patrimonial e, conseqüentemente, os proprietários atualizariam o valor da participação societária, para R\$ 1.100,00;

- em momento posterior, **a pessoa jurídica operacional incorporaria a holding, mantendo porém os lucros, de R\$ 100,00, em seu patrimônio líquido e, somente então, capitalizaria esses lucros, permitindo que os proprietários atualizassem, mais uma vez, o valor da participação societária, agora para R\$ 1.200,00;**

- por fim, com os proprietários alienando sua participação societária por R\$ 1.500,00, seria apurado um ganho de capital de apenas R\$ 300,00.

Repare que, em que pese os sócios terem adquirido a participação societária por R\$ 1.000,00 e, posteriormente, alienado essa participação societária por R\$ 1.500,00, o ganho de capital apurado não foi de R\$ 500,00, nem de R\$ 400,00, mas de apenas R\$ 300,00.

Isso ocorreu porque os lucros de R\$ 100,00, reconhecidos na Holding por equivalência patrimonial foram capitalizados, aumentando o custo de aquisição da participação societária e, posteriormente, os mesmos lucros de R\$ 100,00, auferidos pela pessoa jurídica operacional, em função de suas atividades, também foram capitalizados, aumentando mais uma vez o custo de aquisição da participação societária.

Consequentemente, vemos aqui o ganho de capital reduzido duas vezes.

Ora, essa situação é – em essência – igual à anterior: (a) uma participação societária adquirida por mil reais, (b) a correspondente empresa – operacional – que auferi 100 reais de lucro e (c) a venda dessa participação societária por mil e 500 reais. Mas apenas pela interposição de uma holding na estrutura societária do grupo econômico, o ganho de capital ficaria reduzido. E o pior, se – ao invés de uma holding – existissem duas ou mais, o ganho de capital seria mais reduzido ainda.

Portanto, essa aplicação direta do parágrafo único a qualquer incorporação de lucros leva à incoerente conclusão de que, em se existindo várias holdings interpostas entre os proprietários e a pessoa jurídica, o ganho de capital pode ficar artificialmente reduzido, até a zero ou ainda a valores negativos.

E adicionalmente, com essa interpretação, a capitalização de lucros apenas nas Holdings, além de permitir que o ganho de capital fosse reduzido, permitiria que o lucro registrado na pessoa jurídica fosse, posteriormente, distribuído isento, aos proprietários ou então aos futuros adquirentes. O que se discute aqui é o efeito da aplicação da legislação tributária em situações como essa, de capitalização de lucros em uma pessoa jurídica que detenha participação em outras pessoas jurídicas, para fins de cálculo do custo das ações ou cotas dessa primeira pessoa jurídica.

Delimitados os problemas a serem enfrentados, passo agora à análise da legislação de regência.

a.II Interpretação da Legislação

Com efeito, a capitalização de lucros nada mais é do que uma operação que substitui o seguinte procedimento: (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Por outro lado, o método da equivalência patrimonial tem por objetivo refletir no patrimônio de uma pessoa jurídica controladora (ou coligada) de outra, o patrimônio e consequentemente o resultado da investida. Com efeito, ele serve para refletir a situação da investida no patrimônio da investidora.

Esclarecendo a questão, Modesto Carvalhosa, em Comentário à Lei de Sociedades Anônimas (Saraiva São Paulo, 1998) ensina que:

- de início todos os investimentos (inclusive de empresas controladas) eram registrados pelo custo e os respectivos lucros somente eram reconhecidos quando da distribuição de lucros ou dividendos, já no caso de prejuízos, no máximo era aceito o reconhecimento de uma provisão para perdas no investimento;

- com influência anglo-saxã, surgiu a figura da consolidação de balanços e, consequentemente, de reconhecimento do lucro de pessoas jurídicas controladas no patrimônio da controladora;

- estendendo-se esse raciocínio a todos os investimentos relevantes, surgiu a equivalência patrimonial, para dar o mesmo efeito da consolidação, trazendo-se para uma linha do ativo da investidora, uma parte do patrimônio (e do resultado) da investida.

Nesse mesmo sentido, no dizer de Eliseu Martins, em *Iniciação à Equivalência Patrimonial Considerando Algumas Regras Novas da CVM (IOB São Paulo 1997)* o Método da Equivalência Patrimonial é a consolidação de patrimônios em uma linha. A propósito, lembramos que, no procedimento de consolidação, para apresentação da efetiva situação patrimonial, os lucros refletidos por equivalência patrimonial no patrimônio das investidoras devem ser eliminados.

Realizaremos, agora, a análise jurídica da legislação, sem perder de vista essas características ontológicas (a) da operação de capitalização de lucros e (b) do método da equivalência patrimonial.

Para fins de contextualização histórica da questão, cumpre referir que, nos termos da legislação anteriormente vigente, a capitalização de lucros, assim como a distribuição de ações bonificadas, não tinha qualquer efeito na determinação do custo de aquisição da participação societária dos proprietários da pessoa jurídica. Com efeito, naquele período:

- o lucro distribuído era passível de tributação; e

- consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias não era alterado quando da capitalização de lucros pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado como igual a zero.

Nesse sentido, cabe referência aos arts. 727 e 810 do Decreto 1.041, de 1994.

(a) Art. 727 – lucros distribuídos até 1988 eram tributados:

Art. 727. Os dividendos, bonificações em dinheiro, lucros e outros interesses, apurados em balanço de período-base encerrado até 31 de dezembro de 1988, pagos por pessoa jurídica, inclusive sociedade em conta de participação, a pessoa física residente ou domiciliada no País, estão sujeitos à incidência de imposto exclusivamente na fonte, à alíquota de (Decretos-Leis n°s 1.790/80, art. 1º, 2.065/83, art. 1º, I, a, e 2.303/86, art. 7º parágrafo único):

...

(b) Art. 810 – o custo de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucro era igual a zero:

Art. 810. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital

...

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei nº 7.713/88, art. 16, § 4º):

a) no caso de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas, apurados até 31 de dezembro de 1988;

...

Repara-se aqui a coerência dos dispositivos acima referidos. Como, na época, a distribuição de lucros era tributada, a capitalização do lucro não alterava o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro capitalizado seria alcançado pelo ganho de capital.

Ora, a partir de 1996, temos uma clara mudança de tratamento na distribuição de lucro, que passou a não ser tributada, nem na fonte, nem na declaração de ajuste, nos termos do disposto no art. 10, da Lei nº 9.249, de 1995. Assim:

- o lucro distribuído deixou de ser tributado; e

- consequentemente, o custo de aquisição das participações societárias passou a ser alterado quando da capitalização de lucros distribuíveis pela pessoa jurídica, inclusive no caso de distribuição de ações bonificadas, cujo valor de aquisição devia ser considerado igual ao desse lucro capitalizado.

A seguir, encontra-se reproduzido o caput do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, e seu respectivo parágrafo.

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Repara-se, da mesma forma que no sistema vigente anteriormente, a coerência dos dispositivos acima referidos. Como a distribuição de lucros deixou de ser tributada, a capitalização do lucro distribuível passou a alterar o custo de aquisição da participação societária. Assim, quando a participação societária fosse alienada, o valor do lucro (distribuível isento e capitalizado) não seria alcançado pelo ganho de capital.

Portanto, conhecendo a razão histórica do surgimento da legislação, (que foi a alteração de tributação para não-tributação da distribuição de lucros), para compreensão da legislação, (a) afastamos a aplicação da interpretação literal e (b) entendemos como mandatória a aplicação da interpretação histórico/teleológica (acima discutida) e, sobretudo, da interpretação sistemática dos dispositivos relativos ao método da equivalência patrimonial, à distribuição e à capitalização de lucros. Ressalte-se aqui que todos esses métodos de interpretação convergem.

Especificamente quanto à interpretação sistemática é muito fácil perceber que não se deve considerar somente a leitura do parágrafo, mas também (e sobretudo) a leitura do caput do próprio artigo 10 da Lei nº 9.249, de 1995. Aliás, essa é uma regra hermenêutica básica, o parágrafo deve sempre se referir ao caput, sendo que sua consideração em separado gera problemas de contexto e, o que é pior, gera a famosa falácia de ênfase em que, se acentuando um aspecto da realidade, acaba-se

por negar a própria realidade. Ora, no caput, é referido que os lucros ou dividendos pagos ou creditados é que não estarão sujeitos à incidência do imposto de renda. Portanto, interpretando o parágrafo nos limites do que dispõe o caput, concluímos facilmente que a capitalização de lucros que tem o condão de alterar o custo de aquisição de participações societárias é aquela referente a lucros passíveis de efetiva distribuição aos sócios ou acionistas sem tributação.

Por seu turno, conforme já colocado no início desse voto, temos que o método da equivalência patrimonial teve por objetivo o reconhecimento de lucros de investidas, mesmo antes de sua distribuição.

Não se está aqui negando a existência de um lucro decorrente do ajuste de equivalência patrimonial, mas não podemos deixar de levar em conta o fato de o lucro não é efetivamente distribuído mais de uma vez. Com efeito, o lucro decorrente do ajuste por equivalência patrimonial, é somente o reflexo do lucro auferido pela pessoa jurídica operacional (investida), esse último sim, passível de efetiva distribuição.

Comprovando a conclusão acima, sabemos que a distribuição de lucro, registrado em decorrência do ajuste de equivalência patrimonial implica a necessidade de contratação de empréstimos ou distribuição de recursos aportados a título de capital.

Pois bem, devemos nos lembrar de que a própria operação de capitalização de lucros foi concebida como um atalho para substituição do complexo procedimento de (i) a distribuição do lucro, pela pessoa jurídica a seus proprietários, (ii) o imediato aumento de capital da pessoa jurídica, no valor do lucro distribuído e (iii) a subscrição e integralização do aumento de capital, por esses mesmos proprietários, com os recursos antes recebidos a título de distribuição de lucro.

Agora, a partir do que se encontra acima colocado, é possível chegarmos a uma conclusão quanto ao procedimento de aplicação da legislação, no tocante à atualização do custo da participação societária, em função da capitalização de lucros pela pessoa jurídica.

Considerando que a efetiva distribuição de lucros deve se dar a partir da pessoa jurídica operacional, essa distribuição, seguida de subscrição de aumento de capital nas empresas componentes de um grupo econômico (a pessoa jurídica operacional e suas holdings) deve ter por efeito patrimonial o aumento de capital em toda a cadeia de entidades relacionadas societariamente. Por óbvio não é possível distribuir mais de uma vez o mesmo lucro (o lucro e seus reflexos por equivalência patrimonial), portanto também não deve ser aceitável, pelo menos para fins fiscais, capitalizá-lo mais de uma vez.

A conclusão acima é inevitável, porque:

- as disponibilidades passíveis de distribuição estão no patrimônio da pessoa jurídica operacional, que somente pode distribuir o lucro para sua proprietária direta, a holding;

- já, a holding, somente pode distribuir o lucro aos acionistas, pessoas físicas, após o recebimento dos recursos da pessoa jurídica operacional;

- os acionistas, por sua vez, somente podem aumentar capital na holding, em que possuem participação direta; e

- por fim, a holding, com os recursos recebidos, poderá aumentar capital da pessoa jurídica operacional.

Ora, conseqüentemente, somente haverá capitalização de lucros efetivamente distribuíveis caso todas as pessoas jurídicas da cadeia societária (holdings e empresa operacional) realizem a capitalização. Ao contrário, caso ocorra apenas a capitalização dos lucros de holdings, o parágrafo único do art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, não incide, devendo ser mantido o valor da participação societária pelos proprietários, até mesmo porque os efetivos lucros da pessoa jurídica operacional ainda poderão ser distribuídos sem tributação (para os próprios sócios) ou para futuros adquirentes.

E, ainda, quando houver holdings mistas, com operações próprias, a capitalização de seus lucros, sem que tenha ocorrido a correspondente capitalização dos lucros das investidas, somente poderá ter efeito parcial na atualização do custo da participação societária de seus sócios. Isso é facilmente calculado com base na memória de cálculo abaixo:

()	Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding
(-)	Lucro/Reservas Existentes na Investida (*) % de participação
(=)	<u>Lucro passível de distribuição pela Holding</u>
(/)	Lucro Existente no Patrimônio Líquido da Holding
(=)	<u>Percentual aceitável para aumento do custo da participação</u>
(*)	
	Valor do aumento de custo considerando o total do lucro capitalizado pela Holding
(=)	Valor aceitável para aumento do custo

Repara-se que a memória de cálculo acima é simples, utilizando somente as quatro operações matemáticas e os dados constantes dos balancetes da holding e da correspondente investida, na data da capitalização de lucros. Ela atende a aplicação do disposto no Art. 10 da Lei nº 9.249, de 1995, tanto no caso de holdings mistas (com operações próprias), como no caso de distribuição diferenciada de lucros (em percentual diferente daquele da participação societária do acionista).

a.III – Aplicação da Legislação ao Caso dos Autos

Verifico que, no caso dos autos, somente houve capitalização de lucros nas holdings, tendo sido mantido sem capitalização todo o lucro da pessoa jurídica operacional.

Com efeito, no caso dos autos:

ocorreram duas capitalizações seguidas de lucros, ambos reconhecidos em decorrência da aplicação do método de equivalência patrimonial às participações societárias de duas holdings (a NOVA PACTUAL e a PACTUAL) e não houve a capitalização dos lucros auferidos pela pessoa jurídica operacional (o BANCO PACTUAL);"

Assentados quanto a interpretação da norma e portanto, quanto à aplicação da norma ao caso concreto - o que fundamenta e explicita minha concordância com a motivação fiscal para o lançamento - passemos a examinar as alegações recursais quanto à decadência do crédito tributário, improcedência da decisão de piso, agravamento da multa de ofício, e incidência da taxa SELIC sobre a multa, pontos que não restaram superados após tudo o acima exposto.

DECADÊNCIA

Segundo o Recorrente (fls 811), há decadência do crédito tributário constituído. Vejamos seus argumentos:

"5.1 O RECORRENTE alegou na IMPUGNAÇÃO que a alienação das ações do BANCO à UBS ocorreu em 01.12.2006 e, como decorridos mais de 5 anos entre esta data e a da ciência da lavratura do AUTO, em 19.06.2013, o crédito tributário nele lançado estaria extinto por decadência.

5.2. Isso porque, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a decadência se dá no prazo de 5 anos contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, que diz:

(...)

5.3. O IRPF incidente sobre ganho de capital é tributo lançado por homologação, já que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o seu pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa; assim, a extinção do respectivo crédito tributário, por decadência, se opera no prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

5.4. O fato gerador do IRPF incidente sobre o ganho de capital ocorre na data da alienação do bem ou direito; daí o termo inicial da decadência corresponder à data da sua realização. É irrelevante, para fins de contagem do prazo decadencial, que o pagamento do preço de venda tenha sido feito de forma parcelada ou à vista.

5.5. Tal conclusão é confirmada pelo art. 21 da Lei nº 7.713/1988, reproduzido no art. 140 do RIR e no art. 31 da Instrução Normativa SRF (IN) nº 84, de 11.10.2001, que expressamente dispõem que nas alienações a prazo, o ganho de capital é apurado como se a venda fosse à vista. Os dispositivos acima mencionados são do seguinte teor:

(...)

5.6. Trata-se de fato gerador instantâneo, no qual o tributo é devido no momento em que o sujeito passivo pratica a conduta típica (alienação do bem ou direito).

5.7. O RECORRENTE alegou, ainda, que o fato de o pagamento do preço ser feito a prazo em nada altera o momento da ocorrência do fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital, não existindo nenhuma previsão legal nesse sentido; o que a lei autoriza é tão somente o diferimento do pagamento do imposto para o momento do recebimento do preço pelo alienante. Ou seja, há um deslocamento da data de vencimento do tributo e não de seu fato gerador, que continua sendo a data da alienação do bem ou direito.

(...)" (destaques não constam do recurso)

Sobre o tema, assim se pronunciou a decisão de piso (fls. 719):

"Portanto, para solucionar a controvérsia, imprescindível entender como a legislação tributária estabelece a tributação do IRPF sobre ganho de capital nas alienações de bens com recebimento parcelado.

A Lei nº 7.713/1988 e o Decreto nº 3.000/1999 (RIR/1999) fixaram regras específicas para a apuração do ganho de capital quando o recebimento do produto da alienação de bens ou direitos ocorre de forma parcelada:

Lei nº 7.713/1988 Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver.

RIR/1999 Art. 140. Nas alienações a prazo, o ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida.

Nota-se que nas alienações parceladas a apuração do ganho de capital ocorre no momento da realização do negócio, como venda à vista. Contudo, para a tributação do IRPF, de acordo com o percentual de ganho de capital relativo a cada parcela, será considerada a data de recebimento. Apura-se o ganho de capital e o percentual referente a cada parcela na data da alienação, no entanto, a tributação do IRPF devido pelo sujeito passivo ocorre nas datas de recebimento de tais parcelas.

É o que estabelece a legislação tributária, pois no momento da alienação ainda não há imposto devido, uma vez que o fato gerador e a respectiva obrigação tributária surgem com a aquisição das disponibilidades representadas pelos valores decorrentes da operação de venda. É assim que dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN) e da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 determinam

(...)

Na data da alienação, em 1º/12/2006, o ganho de capital foi apurado.

Posteriormente, restou caracterizada a obrigação tributária (IRPF sobre ganho de capital) no momento da ocorrência do fato gerador. Nestes autos, o fato gerador ocorreu quando foram recebidas as parcelas nos meses de março e setembro de 2010 e março e julho de 2011."

Em resumo, nas operações de vendas parceladas, conclui-se que a apuração do ganho de capital e o fato gerador do IRPF ocorrem em momentos distintos."

(destaques não constam do original)

A leitura dos argumentos recursais e da motivação da decisão '*a quo*' deixam claro que a divergência interpretativa cinge-se a questão do momento de ocorrência do fato gerador tributário, posto que, por expressa disposição do Código Tributário vigente, aplica-se - ao caso em apreço, as regras constantes do parágrafo 4º do artigo 150. Examinemos a questão

Início pelo próprio conceito de fato gerador, posto que o lançamento tributário, por expressa disposição do CTN, exige sua exata delimitação.

Regina Helena Costa (*Curso de Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, pg. 198), nos alerta para a dupla acepção da expressão:

"Fato gerador "in abstracto" é, assim, substituído pelas expressões hipóteses de incidência ou hipótese tributária, que não deixam dúvidas quanto ao conceito a que se referem - o da situação hipotética.

E o fato gerador "in concreto" é designado por fato impositivo ou fato jurídico tributário, de molde a designar a situação aperfeiçoada no plano concreto"

Podemos, portanto, inferir que a expressão fato gerador se refere tanto à escolha que o legislador fez entre os fatos economicamente apreciáveis que uma vez realizados ensejam a obrigação tributária, como também ao próprio fato praticado pelo, a partir da realização, sujeito passivo.

A sempre precisa lição de Paulo de Barros Carvalho (*Direito Tributário: Linguagem e Método*, 2ª Ed., Noeses, pg. 421), elucida:

"Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada de sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária. Empregando-se a terminologia do Código Tributário Nacional, diríamos que ocorreu o "fato gerador" (em concreto), surgindo daí a obrigação tributária: é a fenomenologia da chamada "incidência dos tributos"."

Esclarecedora explanação. A prática de um ato previsto na lei como ensejador de obrigação tributária, exige daquele que o praticou, o sujeito passivo, o dever de suportar o crédito tributário decorrente da obrigação tributária instaurada, nos termos do artigo 139 do CTN.

Novamente nos socorremos dos ensinamentos de Paulo de Barros (ob. cit. pg. 431):

"Como elemento indissociável da obrigação tributária, o crédito que falamos surge no mundo jurídico no exato instante em que se opera o fenômeno da incidência, com aplicação da regra matriz do tributo"

Assentemos. **Tendo praticado o sujeito passivo o fato previsto na norma tributária como ensejador de obrigação dessa espécie, surge em dado momento, o direito do**

credor dessa obrigação, o Estado, **de exercer seu direito de crédito**, ou seja, **cobrar o tributo** devido.

Tal vínculo obrigacional, como recorda Luís Eduardo Schoueri (*Direito Tributário*, 3ª ed., Ed. Saraiva, pg. 609), não deve perdurar para sempre:

*"Mas - a pergunta é imediata - até quando persiste essa relação jurídica? A resposta é: até que surja em evento que dê por extinta a obrigação. Ou seja: **uma vez nascida a obrigação tributária, com um fato jurídico tributário, ela persiste até que seja extinta.**"*

As formas de extinção da obrigação tributário e do correspondente crédito tributário, como assevera Paulo de Barros (*ob. cit.* pg. 469):

"(...) e assim também a extinção das obrigações tributárias não de ocorrer nos precisos termos da lei. Nesse terreno, o princípio da estrita legalidade impera em toda a extensão e a ele se ajunta, em vários momentos, o postulado da indisponibilidade dos bens públicos"

As formas de extinção do crédito tributário se encontram elencadas no artigo 156 do Código Tributário Nacional. Vejamos a redação do artigo:

*"Art. 156. **Extinguem o crédito tributário:***

I - o pagamento;

II - a compensação;

III - a transação;

IV - remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI – a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001)

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da

irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149." (destaquei)

Aqui o ponto basilar de nossa análise. É causa de extinção do crédito tributário a decadência e a prescrição.

Sobre o tema, leciona Paulo de Barros (*Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência Tributária*, 6ª ed., Ed. Saraiva, fls. 234):

"Um passo que nos parece importante nesse caminho é asseverar que a palavra decadência é usada para denotar esse procedimento complexo, em que se observa o decurso de certo trato de tempo, sem que o titular do direito o exercite, e , quando traduzido em linguagem competente, tem o condão de instaurar a norma decadencial. Em outras palavras, o procedimento prevê desde o ponto que dá início à contagem do prazo decadencial (primeiro dia do exercício seguinte, do fato gerador da homologação), até as últimas providências normativas para a satisfação do direito subjetivo pelo ato que constitui o fato decadencial."

Exsurge o ponto fundante da questão, como aliás bem reconhecem tanto a decisão de piso quanto o apelo interposto: a definição do '*dies a quo*', do marco inicial da contagem do prazo decadencial.

Imprescindível recordar: o momento de ocorrência do fato gerador é escolha do legislador, logo temos que encontrar na lei instituidora do imposto sobre a renda da pessoa física a definição de tal momento.

Antes, porém, mister uma visita doutrinária. Há que se recordar que os fatos geradores tributários apresentam momentos de ocorrência distintos, típicos dos negócios jurídicos que os ensejam. Enquanto uns ocorrem em um átimo, a circulação de mercadoria por exemplo, outros - o acréscimo patrimonial - exigem dois momentos distintos para sua apuração. Outros ainda, produzem efeitos contínuos, como, v.g., ocorre na propriedade de um imóvel urbano.

Recordemos a lição de Luís Eduardo Schoueri sobre o momento de ocorrência do fato gerador (*Direito Tributário*, 3ª ed. E. Saraiva, pag. 496):

"Reconhecida a distinção entre hipóteses tributárias instantâneas e periódicas, nota-se que a referida classificação torna-se importante para reconhecer que enquanto para as primeiras não seria necessário que a lei fixasse expressamente seu aspecto temporal (a menos que a lei pretenda deslocar adiante sua ocorrência), para as últimas a fixação expressa do aspecto temporal torna-se relevante, já que o legislador deverá determinar a partir de que momento considera-se ocorrido o fato jurídico tributário e nascida a obrigação tributária "

Assentados nos fundamentos dogmáticos aplicáveis, recordemos o texto legal sobre o imposto de renda incidente sobre o ganho de capital. Dispõe a Lei nº 7.713/88:

"Art. 21. Nas alienações a prazo, o ganho de capital será tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver."

(destaquei)

O Regulamento do Imposto sobre a Renda, disciplinando o comando legal, preceitua:

*"Art. 140. Nas alienações a prazo, o **ganho de capital deverá ser apurado como venda à vista e tributado na proporção das parcelas recebidas em cada mês**, considerando-se a respectiva atualização monetária, se houver (Lei nº 7.713, de 1988, art. 21).*

§ 1º Para efeito do disposto no caput, deverá ser calculada a relação percentual do ganho de capital sobre o valor de alienação que será aplicada sobre cada parcela recebida."

(destaquei)

Diante da digressão enfrentada, podemos afirmar: a lei tributária assentou que o momento de ocorrência do fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física incidente sobre o ganho de capital decorrente de venda a prazo se dá com a percepção das parcelas pagas em cada mês, mesmo devendo ser considerado tal ganho como se a venda fosse realizada à vista.

Esclareço, com o perdão da repetição: o fato gerador do imposto sobre a renda da pessoa física decorrente do ganho de capital instaura a obrigação tributária a partir da ocorrência da alienação, devendo ser apurado o tributo devido, ou seja, surgindo o direito do Fisco ao crédito tributário com o recebimento das parcelas.

Tal afirmação decorre de mais um conceito: lançamento tributário.

Me socorro novamente das lições de Barros Carvalho em razão de sua abrangência (*ob. cit.* pg. 432):

"Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário, e como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido"

Mais sintético, porém não mesmo preciso, Luís Eduardo Schoueri (*ob. cit.*, pg. 575), assevera a função do lançamento:

"(...) o lançamento, para que aquele fato jurídico seja formalmente apurado, quantificando-se o montante devido"

Digo: o lançamento tributário é o ato administrativo pelo qual a autoridade, de modo plenamente vinculado:

i) constitui o crédito tributário decorrente da obrigação tributária surgida, posto que constatada a ocorrência do fato gerador, previsto em lei, por meio de ato praticado pelo sujeito passivo,

- ii) determina a matéria tributável;
- iii) calcula o tributo devido;
- iv) e impõe a penalidade prevista em lei.

Ora, o lançamento tributário necessariamente se reporta a um fato gerador *in concreto* praticado pelo sujeito passivo. Como consequência, há uma matéria tributável a ser determinada, com a discriminação da base de cálculo e da alíquota aplicável.

Como visto acima: uma hipótese de incidência (*fato gerador 'in abstracto'*), um fato imponible (*fato gerador 'in concreto'*).

Não obstante tal afirmação, situações há em que um fato gerador enseja vários momentos de constituição de crédito tributário, como por exemplo, na obtenção da renda pelo trabalho. Surge a importância do aspecto temporal da regra matriz de incidência, acima examinado à luz da Lei nº 7.713/88 e do RIR/99.

O lançamento tributário se reporta, forçosamente, a um fato gerador ocorrido. O momento de ocorrência do fato gerado se encontra firmado em lei, independentemente das consequências do negócio jurídico firmado entre as partes (art. 118, II, do CTN).

Logo, não assiste razão ao Recorrente.

O momento de ocorrência do fato gerador para a apuração do ganho de capital se dá com a percepção - no mês - das parcelas recebidas.

Assim, no caso em concreto, tendo os valores sidos recebidos pelo Recorrente nos anos-calendários de 2009 e 2010, e tido o lançamento tributário se aperfeiçoado com a ciência deste, pelo contribuinte, por via postal, em 29 de juho de 2013, não se verifica inércia do Fisco , suficiente para a perda de seu direito.

Recurso negado nessa parte.

IMPROCEDÊNCIA DA DECISÃO DE PRIMEIRO GRAU

Segundo o Recorrente, a decisão de piso é improcedente, posto que não contesta as alegações constantes da impugnação, não analisando seus argumentos sobre a lisura da reorganização societária e o permissivo legal para a incorporação reversa ocorrida, com a consequente alteração do valor de aquisição das ações.

Os extensos e recorrentes argumentos recursais (fls. 819 a 826), reprisam a questão do permissivo legal constante do artigo 135 do RIR, além de citar jurisprudência administrativa e judicial que apontando no sentido de seu entendimento.

Não observo a improcedência apontada. A decisão de piso foi construída de maneira lógica, fundamentada e devidamente motivada.

O fato de não rebater de maneira pontual todos os argumentos constantes da impugnação, não a macula, posto que conexa e como dito, fundamentada, apoiada ainda em doutrina e jurisprudência, permitindo que a posição da Turma de Julgamento seja

perfeitamente inteligível e demonstre inequivocamente os motivos pelo qual se entendeu totalmente procedente o lançamento tributário.

Ressalto que a decisão de piso cumpriu todos os requisitos legais para que produza os efeitos que dela se espera.

Inequívoco, porém, que tal decisão contrariou os interesses do contribuinte, restando a esse, a propositura do presente recurso voluntário, pelo qual pode reprisar seus argumentos e comprová-los, o que garante a ampla defesa por meio do necessário contraditório.

Com essas considerações, nego provimento ao recurso nessa parte.

INCIDÊNCIA DOS JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO

A incidência dos juros nos créditos tributários inadimplidos decorre de Lei. Não obstante, tal tema se encontra devidamente pacificado no âmbito deste colegiado.

Tanto assim o é que a Súmula CARF nº 4, expressamente dispõe:

"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."

Corroborando tal entendimento, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira no mesmo voto acima mencionado, explicitou:

"Ao contrário do que entende o recorrente, a aplicação de juros sobre multa de ofício é devida, na medida em que a penalidade compõe o crédito apurado. De acordo com o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN é autorizada a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício. Fazendo parte do crédito juntamente com o tributo, devem ser aplicados à multa os mesmos procedimentos e critérios de cobrança."

Nesse sentido, já se manifestou esta Câmara, em outras oportunidades, como no processo 10.768.010559/200119, Acórdão 920201.806 de 24 de outubro de 2011, cuja ementa transcrevo a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE

IRRF

Ano calendário: 1997

JUROS DE MORA COM BASE NA TAXA SELIC SOBRE A MULTA DE OFÍCIO APLICABILIDADE

O art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a

multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo. Recurso especial negado.

É legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região.

Recurso Especial Negado.

A matéria sob exame pode ser dividida em duas questões, que se completam.

A primeira, diz respeito à própria possibilidade genérica da incidência de juros sobre a multa, e centra-se na interpretação do artigo 161 do CTN; a segunda questão envolve a discussão sobre a existência ou não de previsão legal para a exigência de juros sobre a multa, cobrados com base na taxa Selic.

Sobre a incidência de juros de mora o citado art. 161 do CTN prevê o seguinte:

“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.”

Inicialmente entendo que o art. 161 do Código Tributário Nacional – CTN autoriza a exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, isto porque a multa de ofício integra o “crédito” a que se refere o caput do artigo.

Ou seja, tanto a multa como o tributo compõem o crédito tributário, devendo-lhes ser aplicado os mesmos procedimentos e os mesmos critérios de cobrança, devendo, portanto, sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento.

Ademais, não haveria porque o valor da multa permanecer congelado no tempo.

Por seu turno o § 1.º do art. 161 do CTN, ao prever os juros moratórios incidentes sobre os créditos não satisfeitos no vencimento, estipula taxa de 1% ao mês, não dispondo a lei de modo diverso. Abriu, dessa forma, possibilidade ao legislador ordinário tratar da matéria, o que introduz a segunda questão: a da existência ou não de lei prevendo a incidência de juros sobre a multa de ofício com base na taxa Selic.

O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa. Confira-se in verbis:

"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."

Esse entendimento se coaduna com a Súmula nº 45 do extinto Tribunal Federal de Recursos, que já previa a correção monetária da multa:

"As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária."

Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifica-se a sua aplicação sobre a multa.

Precedentes do Tribunal Regional da 4ª Região:

"TRIBUTÁRIO. AÇÃO ORDINÁRIA. REPETIÇÃO. JUROS SOBRE A MULTA. POSSIBILIDADE. ART. 113, § 3º, CTN. LEI Nº 9.430/96. PREVISÃO LEGAL.

1. Por força do artigo 113, § 3º, do CTN, tanto à multa quanto ao tributo são aplicáveis os mesmos procedimentos e critérios de cobrança. E não poderia ser diferente, porquanto ambos compõem o crédito tributário e devem sofrer a incidência de juros no caso de pagamento após o vencimento. Não haveria porque o valor relativo à multa permanecer congelado no tempo. 2. O artigo 43 da Lei nº 9.430/96 traz previsão expressa da incidência de juros sobre a multa, que pode, inclusive, ser lançada isoladamente. 3. Segundo o Enunciado nº 45 da Súmula do extinto TFR "As multas fiscais, sejam moratórias ou punitivas, estão sujeitas à correção monetária." 4. Considerando a natureza híbrida da taxa SELIC, representando tanto taxa de juros reais quanto de correção monetária, justifique-se a sua aplicação sobre a multa."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2005.72.01.0000311/ SC, Relator: Desembargador Federal Dirceu de Almeida Soares)

"TRIBUTÁRIO. ART. 43 DA LEI 9.430/96. MULTA DE OFÍCIO. INCIDÊNCIA DE JUROS MORATÓRIOS. LEGITIMIDADE.

1. É legítima a exigência fiscal consistente na incidência de juros moratórios sobre multa de ofício aplicada ao contribuinte.

Inteligência do artigo 43 da Lei 9.430/96 c/c art. 113, § 3, do CTN

2. Improvida a apelação."

(APELAÇÃO CÍVEL Nº 2004.70.00.0263869/ PR, Relator: Juiz Federal Décio José da Silva).

Destarte, entendo que é legítima a incidência de juros sobre a multa de ofício, sendo que tais juros devem ser calculados pela variação da SELIC.

Conforme descrito acima, os juros de mora sobre a multa são devidos em função do § 3º do art. 113 do CTN, pois tanto a multa quanto o tributo compõe o crédito tributário. Esse entendimento encontra precedentes da 2ª Turma da CSRF: Acórdão nº 920201.806 e Acórdão nº 920201.991.

Destaca-se ainda que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) reconheceu a legalidade dos juros de mora sobre a multa de ofício (AgRg no REsp 1.1335.688/PR; REsp 1.129.990PR; REsp 834.681MG)."

Recurso negado também nessa parte.

MULTA QUALIFICADA

Nesse ponto assiste razão ao Recorrente.

O dolo, leciona Luiz Regis Prado (*Curso de Direito Penal Brasileiro*, 6ª ed. Ed. Revista dos Tribunais, p. 113), se observa quando

"(...) age dolosamente o agente que conhece e quer a realização dos elementos da situação fática ou objetiva, sejam descritivos, sejam normativos, que integram o tipo legal do delito."
(negritamos)

Transportando para a seara tributária, podemos dizer que age dolosamente o contribuinte que conhecendo a incidência tributária, sabendo que determinada conduta enseja o fato gerador, dela procura se afastar, não com vista a não praticar o fato ensejador da incidência, mas sim, buscando de alguma forma, se escusar ao cumprimento da obrigação tributária.

Nesse sentido a dicção da Lei nº 4.502/64, que conceitua fraude como sendo toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador ou a reduzir as suas características essenciais de modo a reduzir o montante do tributo devido.

Já a sonegação, nos dizeres legais, é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária da ocorrência do fato gerador ou das condições pessoais do contribuinte ou do crédito tributário.

Claro resta que a intenção do agente, do contribuinte é determinante para caracterização da fraude e da sonegação nos termos da Lei nº 4.502/64. E mais, deve ser provada pela Fisco.

Mas como a Autoridade Fiscal pode verificar a intenção do contribuinte, se a verificação do cumprimento das obrigações tributárias é realizada, praticamente sempre, tempos após o surgimento dessas obrigações?

A lição de Vasco Branco Guimarães, reproduzida por Paulsen (*Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*, 15ª ed., Livraria do Advogado Editora, p. 1117), nos auxilia:

"A fraude fiscal pode ser definida como a conduta ilegítima tipificada que visa a obtenção indevida de vantagem mediante: - não liquidação, entrega ou pagamento de prestação tributária; - aquisição de benefício fiscal indevido; - aquisição de qualquer outra vantagem patrimonial à custa de receitas tributárias"

(destaquei)

Não observo a intenção do contribuinte em adotar uma conduta ilegítima. Ao reverso, viu o contribuinte permissivo legal para sua conduta. Muito se discutiu, em vários âmbitos, até que as correntes dos efeitos tributários desse tipo de reorganização societária se materializassem.

Não comprovou o Fisco, fraude, sonegação ou conluio. Não se verificam as condições previstas na Lei nº 9.430/96 que determinam a imposição da qualificação da multa.

Nesse sentido, dou provimento ao voluntário nesta parte.

CONCLUSÃO

Por todo o exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por conhecendo do recurso voluntário, dar-lhe provimento parcial para determinar a redução do percentual da multa de ofício aplicada para 75%.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Relator