



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

**Processo n°** 13896.721452/2012-85  
**Recurso n°** De Ofício e Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-005.385 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 12 de julho de 2016  
**Matéria** Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF  
**Recorrentes** THEREZA COELHO PEREIRA  
 FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008, 2009, 2010, 2011

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. AUSÊNCIA IMPUGNAÇÃO. PRECLUSÃO.

Não havendo o responsável solidário impugnado a exigência perante o Colegiado de primeira instância, precluso restou o seu direito de contestá-la.

RECURSO DE OFÍCIO. CUSTO DE AQUISIÇÃO. DOAÇÃO

Na apuração do ganho de capital quando da alienação de bem recebido por doação, o custo de aquisição tem por base o valor constante na declaração de ajuste do doador, conforme entendimento da administração tributária.

PARCELAMENTO DO DÉBITO PELO SUJEITO PASSIVO. CONHECIMENTO DOS RECURSOS DOS COOBRIGADOS.

Não obstante o crédito tributário tenha sido objeto de parcelamento, persiste o interesse a legitimar a interposição de recurso voluntário pelos responsáveis solidários.

PARCELAS COMPLEMENTARES AO PREÇO DE ALIENAÇÃO. TRIBUTAÇÃO.

As parcelas complementares ao preço de alienação do bem, cujo pagamento está sujeito a condições que podem ou não se verificarem, não sofrem a incidência do imposto sobre ganho de capital, devendo ser tributadas nos termos dos arts. 3º, §§ 1º e 4º, e 7º da Lei nº 7.713/88.

JUROS DE MORA E MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. CTN E LEGISLAÇÃO FEDERAL. PRECEDENTES STJ.

A incidência de juros de mora sobre a multa de ofício encontra fulcro em diversos dispositivos do CTN e da legislação tributária federal, sendo acolhida também nas decisões do STJ a respeito do tema.

**MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA.**

Cabe a aplicação da multa qualificada, quando restar comprovado que o envolvido na prática da infração tributária conseguiu o objetivo de deixar de recolher, intencionalmente, impedir ou retardar a apuração do crédito tributário por meios de atos ou omissão de fatos visando os objetivos mencionados.

#### VÍNCULO DE SOLIDARIEDADE. CONSTATAÇÃO.

A responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular da administração, mandato função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa por quem de direito, e são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Recursos de Ofício Negado e Voluntário Provido em Parte.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso de ofício, por não conhecer do recurso voluntário interposto por Marcelo Alberto Costa e por dar provimento parcial aos recursos voluntários interpostos por Amauri Antônio Alves Pereira, Mauro Alves Pereira e Eduardo Antonio Pires Cardoso, para fins de reduzir o imposto apurado sobre a omissão de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa do ano-calendário 2007 para o valor de R\$9.617.132,15, e cancelar as demais exigências.

Kleber Ferreira de Araújo - Presidente

Ronnie Soares Anderson - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Natanael Vieira dos Santos, Túlio Teotônio de Melo Pereira, Theodoro Vicente Agostinho, Mário Pereira de Pinho Filho, Bianca Felicia Rothschild e João Victor Ribeiro Aldinucci.

## Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra acórdão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em São Paulo I (SP) – DRJ/SP1, que julgou parcialmente procedente Auto de Infração de Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF), exigindo crédito tributário no valor total de R\$ 43.212.458,58 relativo aos anos-calendário 2007, 2008, 2009 e 2010 (fls. 1688/1769), sendo o objeto da inconformidade o lançamento referente à infração omissão de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa de valores.

Em 13/7/2007 a contribuinte adquiriu, pelo preço total de R\$ 3.920.000,00, 3.920.000 ações ordinárias, sem valor nominal, da sociedade anônima de capital fechado Cientificalab Produtos Laboratoriais e Sistemas S.A., doravante denominada "Cientificalab". A transação, envolvendo 98% (noventa e oito por cento) do capital social da empresa, foi formalizada por meio do "Instrumento Particular de Cessão e Transferência de Ações de Sociedade Anônima", celebrado entre as partes contratantes. Constaram como "cedentes" das ações os sócios Eduardo Antonio Pires Cardoso, doravante denominado "Eduardo", e Marcelo Alberto Costa, doravante denominado "Marcelo".

Nos termos da cláusula 2.1 do referido instrumento particular, foi acordado que a contribuinte pagaria o valor de R\$ 3.920.000,00 por meio de uma nota promissória, em caráter "pró soluto", no prazo máximo de 180 dias a contar da data da assinatura do instrumento, ou seja, até a data de 9/1/2008.

Em 16/7/2007 a contribuinte recebeu uma bonificação em ações da Cientificalab, correspondente a 6.860.000 novas ações ordinárias nominativas, sem valor nominal, resultantes de sua participação no aumento do capital social da empresa, mediante a incorporação de lucros acumulados. O montante total de lucros acumulados capitalizado foi de R\$ 7.000.000,00, cabendo ao sujeito passivo 98% (noventa e oito por cento) desse valor, correspondente a R\$ 6.860.000,00. O aumento de capital foi aprovado pela Ata da Assembléia Geral Extraordinária dos acionistas da Cientificalab realizada na data de 16/7/2007. Em decorrência dessa bonificação a contribuinte tornou-se proprietária de 10.780.000 ações ordinárias nominativas da Cientificalab (3.920.000 + 6.860.000 = 10.780.000), representando 98% (noventa e oito por cento) da totalidade do capital da empresa.

Em 19/7/2007 a contribuinte alienou a totalidade das ações da Cientificalab que possuía para a Diagnósticos da América S.A., doravante denominada "DASA", conforme "Instrumento de Compra e Venda", complementado por sete instrumentos aditivos, sem a apuração de ganho de capital na operação.

De acordo com o disposto na cláusula 2.1 do Instrumento de Compra e Venda o preço da transação seria pago em 8 (oito) parcelas, sendo que a primeira, descontada da parcela retida, foi paga em 19/07/2007, cabendo à contribuinte, conforme letra "i" da cláusula 2.1, o valor de R\$ 74.490.780,00. Ainda, conforme dispõe a cláusula 3.1 do Instrumento de Compra e Venda, o valor total da parcela retida foi fixado em R\$ 3.000.000,00, cabendo à autuada o montante retido de R\$ 2.940.000,00, correspondente à sua participação de 98% (noventa e oito por cento) na quantidade total de ações alienadas.

As demais sete parcelas do preço de aquisição seriam pagas anualmente, a partir do ano-calendário de 2008, desde que as condições contratualmente acordadas para sua implementação viessem a ocorrer, conforme disposto nas cláusulas 2.2 a 2.11 do Instrumento de Compra e Venda. Ou seja, o pagamento das parcelas 2ª a 8ª do preço de aquisição era condicional, subordinando-se a eventos futuros e incertos, que poderiam vir a ocorrer ou não.

As parcelas 2ª a 7ª dependiam de a receita bruta recebida pela Cientificalab, nos períodos de apuração determinados, atingirem certos montantes. Caso estes não fossem alcançados, nada seria devido pela DASA aos vendedores, como estabelecem as cláusulas 2.2 a 2.4.2 do Instrumento de Compra e Venda. A parcela 8ª do preço de aquisição estava condicionada a celebração de novo contrato de prestação de serviços, ou renovação do atual, entre a Cientificalab e a Prefeitura Municipal de São Paulo, por período de 60 (sessenta) meses, como estabelece a cláusula 2.5 do Instrumento de Compra e Venda

Em 27/8/2007 a compradora pagou R\$ 799.740,85, por liberalidade, a título de adiantamento da segunda parcela do preço de aquisição, que pelas cláusulas 2.2.1 e 2.2.2 do contrato, poderia ser paga até 30/9/98, caso as condições para tanto se implementassem.

Foram pagos a título de complementação da primeira parcela do preço de aquisição R\$ 4.617.760,00 e R\$ 2.597.000,00, respectivamente em 3/9/2007 e 18/9/2007, totalizando R\$ 7.214.760,00

As segundas e terceiras parcelas do preço de aquisição, nos valores de R\$ 18.065.250,39 e 962.091,69 foram quitadas por meio de transferências bancárias efetuadas em 15/10/2008 e 15/4/2009, respectivamente. Já a quarta parcela foi paga por meio das remessas de R\$ 1.297.631,56, em 15/4/2010, e R\$ 621.014,38, em 30/9/2010.

O ganho de capital relativo à primeira parcela considerou que, quanto ao preço de aquisição, seu valor total foi determinado em R\$ 79.011.000,00, sendo composto pelo valor de R\$ 76.011.000,00, pago em 19/07/07, e pela parcela retida, no valor de R\$ 3.000.000,00, a ser paga em 19/7/2013, ou à medida em que forem pagas pela compradora as contingências exigidas. À contribuinte coube a proporção de 98% (noventa e oito por cento) desses montantes, correspondente à sua participação na quantidade total de ações alienadas, ou seja, o valor total de R\$ 77.430.780,00, formado pela quantia de R\$ 74.490.780,00, recebida em 19/7/07, e R\$ 2.940.000,00 a receber.

Pela aplicação do disposto no art. 31 da IN SRF nº 84/01, o ganho de capital relativo ao montante recebido da primeira parcela de aquisição apurado pela fiscalização foi o seguinte: Ganho de Capital Total = Valor Total da Alienação - Custo de Aquisição, portanto corresponde a R\$ 77.430.780,00 - R\$ 6.860.000,00 = R\$ 70.570.780,00. A partir desse valor, foi calculado o imposto devido conforme a fórmula Ganho de Capital Total / Valor Total da Alienação X Valor Recebido X 15%, totalizando R\$ 10.183.634,53.

No tocante à complementação da primeira parcela do preço, bem como às parcelas segunda, terceira e quarta, a fiscalização entendeu que eles não correspondiam ao recebimento de parcelas a prazo desse preço, como definido no art. 31 da IN SRF nº 84/01, uma vez que seu recebimento era condicional, podendo ocorrer ou não, como já relatado. Correspondiam ao próprio valor do ganho de capital adicional recebido pelo sujeito passivo e sobre esses valores aplicar-se-ia a alíquota de 15% (quinze por cento), diretamente.

Com base nesse pressuposto, foi calculado o imposto devido relativo aos demais recebimentos, a saber: R\$ 692.664,00 em 3/9/2007 e R\$ 389.550,00 em 18/9/2007, no que se refere à complementação da primeira parcela; R\$ 2.829.748,68 em 15/10/2008,

atinentes à segunda parcela; R\$ 144.313,75 à terceira; e R\$ 194.644,73, em 15/4/2010 e 93.152,16 em 30/9/2010, relativos à quarta parcela.

A multa de ofício foi qualificada, dado que o acréscimo patrimonial ocasionado pelo ganho de capital foi ocultado mediante a sucessiva inserção em DIRPF de dívidas inexistentes, sendo tal acréscimo justificado posteriormente pela "criação de falsos rendimentos isentos e não-tributáveis na DIRPF do ano-calendário 2009".

Como relatado no subitem 4.2 do Termo de Verificação Fiscal, intitulado "Das Demais Fraudes e do Conluio para as Fraudes", apresentou-se o conjunto de elementos comprobatórios de que o sujeito passivo, Eduardo, Marcelo, Mauro Alves Pereira (doravante Mauro) e Amauri Antônio Alves Pereira (doravante Amauri), estes dois últimos filhos da autuada, atuaram dolosamente, e em conluio, na prática de fraudes: a) simularam que os reais proprietários das ações da Cientificalab alienadas ao sujeito passivo, num primeiro momento, e posteriormente à DASA, seriam os sócios Eduardo e Marcelo quando, na realidade, os reais proprietários eram Mauro e Amauri. A alienação das ações à DASA resultou em vultuoso ganho de capital, cujo efeito tributário não alcançou Mauro e Amauri e b) simularam que Eduardo e Marcelo alienaram onerosamente as ações da Cientificalab à autuada quando, na realidade, foi uma alienação sem ônus, ou seja, uma doação, de maneira a reduzir ilicitamente o ganho de capital obtido com a subsequente alienação das ações para a DASA.

Com base no exposto, foram lavrados Termos de Sujeição Passiva Pessoal e Solidária em nome de Mauro, Amauri, Eduardo e Marcelo, relativamente aos créditos constituídos decorrentes do imposto de renda sobre os ganhos de capital obtidos pelo sujeito passivo com a alienação de ações da Cientificalab para a DASA.

A contribuinte em epígrafe impugnou o lançamento às fls. 1932/2043, e os responsáveis Mauro, Amauri e Eduardo o fizeram às fls. 1855/1929, 2016/2113, 1802/1852, respectivamente.

A decisão *a quo* (fls. 2122/2171), destacou inicialmente não ter sido contestada a infração de omissão do ganho de capital obtido na alienação de equipamentos e veículos à DASA, que foi objeto, inclusive, de parcelamento.

Já no que se refere à omissão de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa de valores, foi mantida a exigência, com exceção do cálculo do custo de aquisição relativo à primeira parcela recebida. Tal cálculo foi tido por incorreto, levando à exoneração de R\$ 1.416.255,94 no ano-calendário 2007, o que ensejou a interposição de recurso de ofício, nos termos do art. 34 do Decreto nº 70.235/72.

A contribuinte interpôs recurso voluntário em 18/3/2013 (fls. 2428/2485), entretanto apresentou petição em 17/12/2013 (fls. 2489/2493), informando que, nos termos da Lei nº 11.941/09, bem como de acordo com a Lei nº 10.522/02, realizou o parcelamento dos débitos em comento, desistindo do recurso voluntário. Salientou, contudo, que não desistiu nem renunciou à matéria tratada no recurso de ofício, relativa à parte do auto de infração cancelada pelo acórdão da DRJ/RJ1.

Os responsáveis Amauri e Mauro apresentaram seus recursos voluntários em 18/3/2013 (fls. 2194/2254 e 2367/2427), trazendo as mesmas razões, as quais principiam por atacar a responsabilidade solidária imputada, não havendo provas de que seriam efetivos beneficiários dos recursos recebidos pela Sra. Thereza, na venda da alienação das ações da

Cientificalab, nem que eles tenham praticado atos ou negócios que tenham afetado, negativamente, a obrigação tributária da qual aquela pessoa seria o sujeito passivo, razão pela qual não se verifica a presença dos requisitos que justificariam a suas responsabilidades.

Alegam que não deram ensejo "direta" e "pessoalmente" ao fato gerador, nem figuraram na relação jurídico material correspondente à venda das ações, seja como comprador, seja como vendedor, não possuindo, portanto, "interesse comum" nessa operação, inexistindo, outrossim evidente intuito de fraude. Acrescentam que, caso ocorrida a suposta fraude, a utilização de interpostas pessoas não teria implicada a redução do imposto sobre ganhos de capital.

Pleiteiam, ainda, que as razões do recurso voluntário apresentado pela autuada, o qual colacionam, sejam consideradas parte integrante de suas defesas. Tais razões são abaixo sintetizadas:

- No momento em que foi firmado o Instrumento Particular de Compra e Venda de Ações e Outras Avenças, o valor de alienação das ações da contribuinte não se encontrava determinado, na medida em que parte desse valor correspondia a percentual da receita bruta dessa sociedade, relativa a períodos futuros;

- Em situações como esta, de acordo com as orientações do próprio Fisco, a apuração do ganho de capital deve ser feita quando restar determinado o preço efetivo e integral de alienação das ações, que no caso, coincidirá com o pagamento da oitava e última parcela;

- Por conseguinte, não se pode acusar a autuada de ter descumprido as suas obrigações fiscais, tendentes ao recolhimento do imposto sobre ganhos de capital, sendo improcedente o auto de infração;

- Tendo agido a contribuinte de acordo com a orientação fiscal constante de decisão proferida em processo de consulta e de ato interpretativo baixado pelas autoridades fiscais, não lhe pode ser imposta qualquer penalidade, devendo a multa de ofício ser integralmente afastada, nos termos do art. 76, inciso II, alíneas "a" e "c", da Lei nº 4.502/64;

- Mas, ainda que não se entenda dessa forma, o que se admite apenas para argumentar, no caso dos autos, não restou caracterizada a ocorrência de sonegação, fraude ou conluio, tendente a impedir a ocorrência do fato gerador do imposto sobre ganhos de capital ou a reduzir o correspondente valor, visto que os atos praticados foram amplamente divulgados pelas partes envolvidas, além de ter sido comunicado pela impugnante, em suas DIRPF, os fundamentos pelos quais não estaria sendo pago o imposto, razão pela qual é indevida a qualificação da multa; e

- Por absoluta ausência de previsão legal, não se pode aplicar os juros de mora sobre a multa de ofício.

Por sua vez, os responsáveis Eduardo e Marcelo (fls. 2255/2310 e 2311/2366) vertem seus recursos voluntários também em 18/3/2013, não contestando o vínculo de responsabilidade, mas requerendo sejam consideradas os argumentos recursais da autuada parte integrante de sua postulação pelo cancelamento da exigência.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Ronnie Soares Anderson - Relator

Os recursos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, deles conheço, à exceção do recurso voluntário interposto por Marcelo Alberto Costa, CPF nº 077.859.708-31.

Isso porque o referido, ainda que devidamente cientificado da autuação (fl. 1782), não impugnou-a perante o colegiado de primeira instância, havendo restado precluso o direito de recorrer de seus termos, consoante regra o art. 15 do Decreto nº 70.235/72 c/c o art. 223 do Código de Processo Civil (CPC).

### Do recurso de ofício.

A fiscalização considerou que as ações da Cientificalab não foram efetivamente adquiridas pela contribuinte, mas sim a ela doadas pelos seus filhos Amauri e Mauro, mediante as interpostas pessoas Marcelo e Eduardo, sócios formais daquela empresa. E, nos termos do art. 3º da Lei nº 7.713/88, a doação é operação que importa alienação de bens ou direitos.

Nessa toada, e tendo em vista a apuração do ganho de capital da ulterior alienação das ações da Cientificalab, de propriedade da contribuinte, à DASA, foi realizado pela autoridade fiscal o cômputo do custo de aquisição dessas participações societárias.

No que tange às ações recebidas em bonificação derivada da capitalização de lucros ocorrida em 16/7/2007, o aresto vergastado entendeu correto o custo de aquisição no montante de R\$ 6.860.000,00, atribuído no lançamento com base no § 2º do art. 16 da Instrução Normativa SRF nº 84/01, dispositivo que tem por supedâneo legal o art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Já no atinente ao custo de aquisição das ações de Cientificalab em decorrência da doação constatada, a autoridade lançadora aplicou a prescrição contida no parágrafo único do art. 5º da Lei nº 10.451/02, considerando-o igual a zero:

*Art. 5º-Na hipótese de doação de livros, objetos fonográficos ou iconográficos, obras audiovisuais e obras de arte, para os quais seja atribuído valor de mercado, efetuada por pessoa física a órgãos públicos, autarquias, fundações públicas ou entidades civis sem fins lucrativos, desde que os bens doados sejam incorporados ao acervo de museus, bibliotecas ou centros de pesquisa ou ensino, no Brasil, com acesso franqueado ao público em geral:*

(...)

*Parágrafo único. No caso de alienação dos bens recebidos em doação, será considerado, para efeito de apuração de ganho de capital, custo de aquisição igual a zero.*

Sem embargo, tal disposição não se aplica ao particular, pois deve ser lembrado, como regra básica de hermenêutica, que o parágrafo de um artigo de lei, contém exceções ou especificações relativas ao *caput*, tendo-se no caso norma específica para o cômputo do custo de aquisição na hipótese de doação de livros, objetos fonográficos e demais discriminados a órgãos públicos e afins.

Para os casos genéricos de transferência de propriedade envolvendo doação, o diploma sobre custo de aquisição que prevalece, ainda que trate de doação em adiantamento da legítima, é o art. 23 da Lei nº 9.532/97 o esteio do posicionamento da própria administração tributária sobre a matéria, expresso nas disposições do art. 20 da IN SRF nº 84/01:

*Art. 20. Na transferência de propriedade de bens e direitos, por sucessão causa mortis, a herdeiros e legatários; por doação, inclusive em adiantamento da legítima, ao donatário; bem assim na atribuição de bens e direitos a cada ex-cônjuge ou ex-convivente, na hipótese de dissolução da sociedade conjugal ou união estável, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus, doador, ex-cônjuge ou ex-convivente declarante, antes da dissolução da sociedade conjugal ou união estável.*

(...)

*§ 2o O valor relativo à opção por qualquer dos critérios de avaliação a que se refere este artigo, que independe da avaliação adotada para efeito da partilha ou do pagamento do imposto de transmissão, deve ser informado na declaração:*

(...)

***II - do doador e donatário, correspondente ao ano-calendário do recebimento da doação;***

(...)

***§ 3o Se a transferência for efetuada por valor superior ao constante na Declaração de Ajuste Anual referida no caput, ou do custo de aquisição referido no § 1o, a diferença a maior constitui ganho de capital tributável.(grifei)***

Assim sendo, com razão a decisão da DRJ/RJ1 ao utilizar o § 2º do art. 20 da IN SRF nº 84/01 para a aferição do custo de aquisição no caso em comento, conforme descrito nas fls. 2156/2157, resultando no valor de R\$ 9.617,132,15 como imposto devido sobre o ganho de capital relativo ao montante recebido na primeira parcela de aquisição, motivo pelo qual não merece prosperar o recurso de ofício.

#### **Dos recursos voluntários.**

A autuada, como relatado, parcelou o crédito tributário veiculado no presente processo, desistindo do recurso interposto.

Não obstante, perseveraram em sua irresignação os responsáveis solidários Amauri, Mauro e Eduardo, devendo ser enfrentadas as razões recursais por eles vertidas, até mesmo porque o parcelamento firmado pela contribuinte epigrafada pode ser rescindido, e a responsabilização patrimonial dos referidos, persistir. Nesse sentido, Acórdão nº 3202-001.588 (j. 26/2/2015), do qual transcrevo o seguinte trecho da ementa:



*PARCELAMENTO. LEI Nº 11.941/2009. ADESÃO. PEDIDO DE DESISTÊNCIA.*

*O pedido de desistência do recurso voluntário, realizado pela COTIA, TRADING deve ser homologado, uma vez que essa empresa aderiu ao parcelamento da Lei nº 11.941/2009, na modalidade de dívidas não parceladas anteriormente - art.1º- demais débitos no âmbito da RFB.*

*Quanto aos demais recursos voluntários, interpostos pelas pessoas jurídica e físicas apontadas como responsáveis solidárias, persiste o interesse desses de vê-los julgados, não podendo a adesão ao parcelamento da COTIA TRADING interferir no justo empenho dos mencionados particulares de ver apreciadas as questões de fato e de direito trazidas por eles para o CARF, em grau recursal. O recurso interposto por um dos autuados a todos aproveita, salvo se distintos ou opostos os seus interesses.*

Nesse rumo, devem ser acolhidos e devidamente analisados os recursos em questão, a despeito do parcelamento do débito pelo sujeito passivo.

Passando à legislação de regência, tem-se que o art. 2º da Lei nº 7.713/88 determina que o imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Por seu turno, o § 3º do art. 3º desse diploma legal estabelece que na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, doação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

Nesse diapasão, rege o art. 117 e § 2º do Decreto nº 3.000/99, Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99), que está sujeita ao pagamento do imposto a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza devendo os ganhos serem apurados no mês em que forem auferidos.

O caso trata de alienação realizada pela contribuinte mediante do Instrumento de Compra e Venda datado de 19/7/2007 (fls. 48/80), cuja cláusula 2.1 regravava que o preço da transação será pago em 8 (oito) parcelas, sendo que a primeira parcela, descontada da parcela retida, foi paga em 19/07/2007, sendo retida uma parcela para pagamento posterior.

As sete parcelas restantes da aquisição seriam pagas anualmente, a partir do ano-calendário de 2008, desde que as condições contratualmente acordadas para sua implementação viessem a ocorrer, conforme dispõem as cláusulas 2.2 a 2.11 do Instrumento de Compra e Venda. Ou seja, o pagamento das parcelas 2ª a 8ª do preço de aquisição era condicional, subordinando-se a eventos futuros e incertos, podendo vir a ocorrer ou não.

As parcelas 2ª a 7ª dependiam de a receita bruta recebida pela Cientificalab, nos períodos de apuração determinados, atingirem certos montantes. Caso estes não fossem alcançados, nada seria devido pela DASA aos vendedores, como estabelecem as cláusulas 2.2 a 2.4.2 do Instrumento de Compra e Venda. Por exemplo, o pagamento da segunda parcela seria

equivalente a 85% (oitenta e cinco por cento) vezes o resultado da diferença entre a receita bruta recebida pela sociedade no período de 1º/7/2007 a 30/6/2008 e o montante de R\$ 97.000.000,00 (noventa e sete milhões de reais); observe-se a existência de aditivos a tais cláusulas, mas, não houve alteração da essência da avença.

Já a parcela 8ª do preço de aquisição estava condicionada à celebração de novo contrato de prestação de serviços, ou renovação do atual, entre a Cientificalab e a Prefeitura Municipal de São Paulo, por período de 60 (sessenta) meses, como estabelecido na cláusula 2.5 do Instrumento de Compra e Venda.

Impende, neste átimo, trazer à colação o regramento da apuração do ganho de capital nas alienações a prazo, sendo que a Lei nº 7.713/1988 assim dispõe:

*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.(grifei)*

E o art. 140 do Decreto nº 3.000/99 (Regulamento do Imposto de Renda, RIR/99), detalha:

*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).*

*§1ºPara 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.*

*§2ºO valor pago a título de corretagem poderá ser deduzido do valor da parcela recebida no mês do seu pagamento. (grifei)*

Ora, tendo em vista tais disposições, não há como tratar a situação abordada como venda a prazo, em que se pressupõe a existência de parcelas determinadas do preço às quais, então, se pode atribuir, proporcionalmente, parcelas do custo de aquisição, em cálculo efetuado como sendo venda à vista.

De fato, a venda à prazo se caracteriza pela determinação dos valores envolvidos na operação, ainda que eles possam variar, por exemplo, em função da correção por determinado índice de preços ou ainda, sendo o contrato estabelecido em dólar, pela flutuação da cotação dessa moeda.

No particular, o que houve foi o recebimento do preço de aquisição em 19/7/2007, parte em dinheiro (R\$ 74.490.780,00) e parte retida e aplicada em fundo de investimento de renda fixa no Banco Alfa em nome da contribuinte (R\$ 2.940.000,00), fl. 58.

As demais parcelas, ainda que denominadas no contrato de "parcela do preço de aquisição", são na verdade parcelas complementares desse preço, sendo pagas nas datas acordadas tão-somente se implementadas as condições previstas contratualmente.

Mister notar que, não sendo verificada a ocorrência dessas condições, poderia não ser paga quantia alguma como "parcela do preço". Ilustrando, se a receita bruta da empresa alienada não alcançasse, entre de 1º/7/2007 a 30/6/2008, cifra superior a R\$ 97 milhões, nada ia ser pago a título de 2ª parcela do preço.

Ainda assim, a venda da Cientificalab já estava devidamente perfectibilizada, não sendo exigível qualquer direito de regresso ou reparação caso a performance de vendas da companhia não viesse a atender às expectativas existentes no momento da avença.

Vale ponderar, como seria calculado o ganho de capital, sendo este a diferença positiva entre o valor da alienação e o respectivo custo de aquisição (§ 2º do art. 3º da Lei nº 7.713/88), referente a uma parcela que, no momento dessa alienação, além de não estar definida, tem a sua própria existência sujeita a substanciais incertezas? Ganhos de capital são mensurados a partir do cotejo entre o valor da alienação e o custo de aquisição de um ativo, cômputo que não foi realizado pela autoridade lançadora no que se refere às parcelas em relevo.

Com efeito, o quadro que se descortina é que tais parcelas se caracterizavam como complementos ao preço de venda, cujo pagamento estava condicionado, como visto, ao desempenho das receitas e da geração de negócios da empresa nos períodos subsequentes à alienação. Caso atendidas tais expectativas, decerto bastante relevantes para o acerto do negócio jurídico firmado, a compradora desembolsaria quantias adicionais, tendo em vista os resultados alcançados pela companhia adquirida. Não atendidas, o único risco concreto do vendedor era não receber esse "plus" no preço.

Sob esse prisma, não socorre as pretensões da recorrente a ilação de que teria pautado sua conduta com base nas orientações constantes no item nº 530 do Perguntas e Respostas IRPF relativo ano ano-calendário 2007, exercício 2008, pois as prescrições ali constantes dizem respeito àquelas situações em que o preço de alienação não pode ser determinado, a saber, "*Quando não houver valor determinado, por impossibilidade absoluta de quantificá-lo de imediato*", do que não se trata. E, relativamente à Decisão Disit SRRF 8ª Região nº 75/1998, não serve ela de escusa para qualquer procedimento adotado pela contribuinte, por referir-se a terceiros e não lhe sendo concedido, normativamente, nenhum efeito vinculante que alcançasse outros contribuintes.

Na espécie, o preço de venda foi perfeitamente estabelecido e pactuado entre as partes, não se confundindo os montantes auferidos pela contribuinte posteriormente a alienação com prestações ou frações desse preço, por se constituírem, como visto à saciedade, em parcelas a ele complementares.

Esses acréscimos no valor do preço pactuado deveriam ter sido tributados em separado do ganho de capital, na fonte, em razão de a alienação ter se realizada para pessoa jurídica, e na Declaração de Ajuste Anual correspondente ao ano de seu recebimento, conforme gizam os arts. 3º, §§ 1º e 4º, e 7º da Lei nº 7.713/88:

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)*

*§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.*

(...)

**§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.**

(...)

**Art. 7º Ficam sujeito à incidência do imposto de renda na fonte, calculado de acordo com o disposto no art. 25 desta Lei: (Vide Lei nº 8.134, de 1990) (Vide Lei nº 8.383, de 1991) (Vide Lei nº 8.848, de 1994) (Vide Lei nº 9.250, de 1995)**

(...)

**II - os demais rendimentos percebidos por pessoas físicas, que não estejam sujeitos à tributação exclusiva na fonte, pagos ou creditados por pessoas jurídicas.**

A par disso, vale registrar que o § 3º do art. 19 da IN SRF nº 84/01 determina:

*Art. 19. Considera-se valor de alienação:*

(...)

**§ 3º Os valores recebidos a título de reajuste, no caso de pagamento parcelado, qualquer que seja sua designação, a exemplo de juros e reajuste de parcelas, não compõem o valor de alienação, devendo ser tributados à medida de seu recebimento, na fonte ou mediante o recolhimento mensal obrigatório (Carnê-Leão), quando a alienação for para pessoa jurídica ou para pessoa física, respectivamente, e na Declaração de Ajuste Anual.**

O raciocínio veiculado no dispositivo supra guarda similaridades com a questão ora enfrentada, pois também versa sobre ajustes (ou "reajustes") no preço de alienação; na IN, realizados sobre as parcelas da venda a prazo; no caso dos autos, via recebimentos adicionais do comprador, sopesadas certas condições a serem preenchidas, ou não, ulteriormente.

O tratamento, em ambos os casos, dada a necessidade de coerência normativa, deve ser o mesmo, a saber, a tributação efetivando-se na medida da percepção dos valores adicionais, quer se consubstanciem em reajustes em parcelas pré-estabelecidas, quer sejam parcelas complementares ao preço de venda.

Nesse contexto, resta patente o equívoco da fiscalização em considerar as 2ª a 8ª parcelas adicionais ao preço ajustado no contrato em comento, bem como os complementos da primeira parcela recebidos em 3/9/2007 e 18/9/2007, como "correspondentes ao próprio valor do ganho de capital adicional recebido pelo sujeito passivo".

Esses valores deveriam ter sido tributados como complementações ao preço de alienação quando de sua percepção, forte nos arts. 3º, §§ 1º e 4, e 7º da Lei nº 7.713/88. Destarte, restam insubsistentes os lançamentos efetuados a título de ganho de capital relativos às aludidas complementações de preço da primeira parcela verificadas em set/2007 (fl. 2129 - imposto devido de R\$ 692.664,00 + R\$ 389.550,00, total de R\$ 1.082.214,00), e às parcelas subsequentes.

Em síntese, deve ser dado parcial provimento aos recursos voluntários interpostos por Eduardo, Amauri e Mauro, para fins de reformar o acórdão guerreado para que conste, como imposto mantido no ano-calendário 2007, o valor de R\$ 9.617,132,15, sendo exonerados os lançamentos atinentes aos anos-calendário 2008, 2009 e 2010.

Da qualificação da multa de ofício.

Não divergindo meu entendimento sobre a matéria do manifestado pelo Colegiado de primeira instância, peço a devida vênia para transcrevê-lo, de modo que passe a integrar esta fundamentação:

Sobre o imposto correspondente, foi aplicada a multa qualificada de 150%, prevista no art. 4º, inciso II, da Lei nº 8.218/1991 e no art. 44, inciso I, e § 1º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/07, caracterizando a sonegação e a fraude, definidos nos arts. 71 e 72 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964.

A norma legal que determina a aplicação da multa de ofício aplicável nos casos em que restar evidenciado o intuito de fraude é o artigo 44, I, §1º, da Lei 9.430/96, transcrito abaixo:

(...)

Como se percebe, nos casos de lançamento de ofício, a regra é aplicar a multa de 75%, estabelecida no inciso I do artigo 44, da Lei 9.430/96. Excepciona a regra a comprovação pela autoridade lançadora da conduta dolosa do contribuinte no cometimento da infração segundo as definições da Lei 4.502/64.

O conceito de dolo encontra-se no inciso I do art. 18 do Decreto-lei no 2.848, de 7 de dezembro de 1940 Código Penal, que dispõe ser o crime doloso aquele em que o agente quis o resultado ou assumiu o risco de produzi-lo. A doutrina decompõe, ainda, o dolo em dois elementos: o cognitivo, que é o conhecimento do agente do ato ilícito; e o volitivo, que é a vontade de atingir determinado resultado ou em assumir o risco de produzi-lo.

A correta identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, é indispensável à configuração tanto da fraude quanto da sonegação e trata-se de elemento que deve restar plenamente comprovado nos autos.

Por seu turno, o impugnante argumenta que agiu de acordo com o entendimento das autoridades fiscais, refletido na pergunta nº 530 do Perguntas e Respostas IRPF, relativo ao ano-calendário 2007, exercício 2008, e reafirmado pela Decisão nº 75, de 28/04/1998, da Divisão de Tributação da 8ª "legião Fiscal. Explica, é fato incontroverso que a impugnante deixou de recolher o imposto em decorrência da interpretação fiscal constante do Perguntas e Respostas e de decisão administrativa, proferida em processo de consulta.

Prossegue o impugnante dizendo que, em situações como esta, não cabe a aplicação de penalidade, mas apenas a exigência da exação devida, acrescida dos juros moratórios. É o que determina o inciso II do art. 76 da Lei nº 4.502, de 30/11/1964. A redação desse dispositivo legal é inequívoca. O sujeito passivo que age seguindo a interpretação fiscal, consubstanciada em decisões definitivas de processos administrativos fiscais, inclusive de consulta, seja ou não parte, bem como em atos interpretativos baixados por autoridades fiscais, não pode ser penalizado, razão pela qual não se lhe aplicam as penalidades previstas na legislação tributária.

Sendo assim, conclui, deve ser integralmente cancelada a multa de ofício, pois a sua cobrança contraria a norma inserta no art. 76, inciso II, alíneas "a" e "c", da Lei nº 4.502/64.

Pelo acima exposto, vê-se que o impugnante contesta a multa de ofício sob o argumento de que agiu em cumprimento a orientação da Secretaria da Receita Federal consignada na pergunta nº 530 do Perguntas e Respostas IRPF, relativo ao ano-calendário 2007, exercício 2008, e reafirmado pela Decisão nº 75, de 28/04/1998, em sendo assim, em caso de lançamento de ofício, defende incabível exigência de multa.

No tocante a orientação exarada pela Secretaria da Receita Federal consignada na resposta à pergunta nº 530 do Perguntas e Respostas IRPF, ano-calendário 2007, e pela Decisão nº 75, de 28/04/1998, trata-se de aspecto já analisado neste voto, sendo que o conteúdo da Decisão nº 75/1998 não é passível de análise uma vez tratar-se de processo de consulta de terceiros, cuja decisão não tem efeito "erga omnes", já quanto ao conteúdo da resposta à pergunta nº 530, constatou-se que a orientação é exatamente no sentido contrário àquele que o contribuinte adotou para si.

A orientação exarada no *Perguntas e Respostas IRPF* é a de que na alienação de participações societárias quando não houver valor determinado, o ganho de capital deve ser tributado à medida em que o preço for determinado e as parcelas pagas, sendo cada etapa tratada como única<sup>1</sup>.

Dessa forma, o comportamento do contribuinte não está alcançado pelo prescrito no art. 100, inciso II, combinado com o parágrafo único, do Código Tributário Nacional, tampouco pela Lei 4.502/64, art. 76, II, alíneas "a" e "c", citada pelo impugnante.

Adicionalmente, o impugnante questiona a qualificação da multa de ofício aplicada, defende que a conduta do sujeito passivo que expõe à fiscalização os atos por ele praticados não se amolda aos conceitos de simulação, fraude e conluio, previstos nos art. 71 a 73 da Lei nº 4.502/64, os quais trazem ínsita a idéia de ações ou omissões dolosas tendentes a ocultar, esconder, elidir a ocorrência do fato gerador.

No que tange a identificação do elemento subjetivo, intencional quando do cometimento do fato típico, tem-se que, o fato de o contribuinte inserir no campo "Discriminação de Bens e Direitos", de suas Declarações de Ajuste Anuais, suposta justificativa totalmente desvinculada do fato jurídico concreto, torna evidente a intenção do contribuinte camuflar a ocorrência do fato gerador do imposto, com o objetivo de passar despercebido ao controle do Fisco e ter uma "desculpa" em caso de ser questionado pela autoridade fiscal.

Ainda, sob o aparente ponto de vista do contribuinte, tal procedimento não seria suficiente para desviar a atenção do Fisco, necessário seria justificar aritmeticamente o alto valor acrescido ao seu patrimônio com a venda das ações da Cientificalab, assim, o contribuinte, com o propósito de justificar a nova disponibilidade financeira, nos anos de 2007 e 2008 inseriu em suas Declarações de Ajuste a falsa informação de contração de "Dívidas e ônus Reais", sendo que em 2007 registrou R\$ 82.068.841,29 a esse título e em 2008 R\$ 101.388.790,39.

<sup>1</sup> Registro, quanto a esse ponto específico, que o entendimento exposto no presente voto em julgamento de recurso voluntário é, como mais acima explicado, que a indigitada orientação constante no Perguntas e Respostas trata de situações em que o preço não é determinável, não de casos similares aos dos autos, em que o preço de alienação é conhecido e as posteriores complementações de preço é que podem vir ou não a serem pagas, dependendo de certas condições.

Questionado através do Termo de Início da Ação Fiscal a respeito do valor declarado na DIRPF/2008 a título de dívidas e ônus reais em 31/12/2007, em especial, quanto ao valor devido a Diagnósticos da América S/A em 31/12/2007, em resposta, o contribuinte em epígrafe informou que “Esse valor foi informado erroneamente na declaração para que fosse identificada a origem dos recursos da evolução patrimonial”.

A intenção dolosa do contribuinte torna-se indisfarçável ao se constatar que ele, com o objetivo de camuflar os rendimentos obtidos da Diagnósticos da América S/A e consequente acréscimo patrimonial em 2007, compensa-os declarando uma falsa dívida para com a própria Diagnósticos da América S/A quando da DIRPF/2008, ou seja, uma entrada real de recursos foi compensada com uma falsa dívida contraída.

Mas não parou por aí a estratégia do contribuinte para encobrir o ganho de capital pela alienação das ações da Cientificalab, pois, nos recebimentos das parcelas seguintes, que estavam sujeitas a condição suspensiva, à medida que a condição era implementada e os valores pagos, as Declarações de Ajuste correspondentes eram apresentadas, sempre, com alguma forma aritmética astuciosa visando encobrir o ganho de capital. Assim ocorreu no ano seguinte, 2008, que em decorrência das disposições do 3º aditivo do Instrumento de Cessão e Transferência de Ações, a Diagnósticos da América S/A pagou ao sujeito passivo, em 15/10/2008, a quantia de R\$ 18.065.250,39, mediante Transferência Eletrônica Disponível – TED, creditada na conta-corrente de sua titularidade. O contribuinte, por sua vez, a exemplo do que ocorreu no ano de 2007 (DIRPF/2008), consignou um acréscimo da falsa “Dívida e ônus Reais”, sendo que o total declarado foi de R\$ 101.388.790,39, ou seja, a falsa dívida junto à Diagnósticos da América S/A foi aumentada do valor de R\$ 82.048.540,00, informado em 31/12/2007, para a quantia de R\$ 100.113.790, resultando acréscimo de dívida inexistente de R\$ 18.065.250,30, valor este equivalente ao ganho de capital obtido no ano.

No ano de 2009 se deu o recebimento da terceira parcela do preço relativo à alienação das ações da Cientificalab, a partir da implementação da condição suspensiva, no valor de R\$ 962.091,69, em 15/04/2009, mediante Transferência Eletrônica Disponível – TED, creditada na conta-corrente de sua titularidade. Na Declaração de Ajuste de 2010 (referente ao ano de 2009) o contribuinte decidiu modificar a forma pela qual maquiaria o ganho de capital, pois, criou uma fonte de recursos fictícia no quadro Rendimentos Isentos e Não Tributáveis no valor de R\$ 101.075.882,08, informado na linha "Outros" e com o seguinte complemento descritivo: "CORREÇÃO DO LANÇAMENTO REF QDO DIVIDAS". O montante de R\$ 101.075.882,08 corresponde ao valor da falsa dívida junto à Diagnósticos da América S/A em 31/12/08, total de R\$ 100.113.790,39, “zerada” em 31/12/2009, adicionado do valor recebido em 2009 a título de pagamento da terceira parcela do preço de alienação, correspondente a R\$ 962.091,69 (R\$ 100.113.790,39 + R\$ 962.091,69 = R\$ 101.075.882,08).

Conforme se observa, o contribuinte, primeiramente, informa falsa contração de dívida para justificar o aumento patrimonial, resultante de ganho de capital na alienação das ações da Cientificalab, com o propósito de suprimir a exigência do imposto sobre ganho de capital devido; num segundo momento, visando “zerar” a dívida fictícia e ocultar recebimento de ganho de capital com a 3ª parcela do preço de alienação, informa falso recebimento de Rendimentos Isentos e Não Tributáveis, deixando tudo “*acertado*”, aritmeticamente falando.

No ano de 2010 constatou-se o recebimento da quarta parcela do preço de alienação das ações, tendo ocorrido de forma fracionada. Do extrato bancário consta que a *Diagnósticos da América S/A* pagou ao sujeito passivo, mediante Transferência Eletrônica Disponível TED, creditada na conta-corrente de sua titularidade, a quantia de R\$ 1.297.631,56 em 15/04/10, e a quantia de R\$ 621.014,38 em 30/09/10, totalizando o montante de R\$ 1.918.645,94. O recibo de quitação do pagamento da quarta parcela do preço de aquisição, firmado pelo sujeito passivo em 30/09/10, também confirma o recebimento desses valores. Entretanto, o contribuinte não declarou, sob modalidade alguma de rendimento, os valores correspondentes à quarta parcela, no valor de R\$ 1.918.645,94. Enfim, nesse ano de 2010 o contribuinte assumiu que deveria omitir totalmente os rendimentos recebidos já que tinha “*acertado*” as suas pendências contidas nas Declarações de Ajuste dos anos de 2007 e 2008, ou seja, não havia mais dívidas e ônus reais pendentes e não havia mais indícios do suposto “diferimento do ganho de capital”.

Pelo exposto, não há como mitigar o dolo escancarado em cada etapa acima relatada. Ao eliminar da DIRPF do ano-calendário 2009 o falso passivo declarado de R\$ 100.113.790,39 e, simultaneamente, atribuir como rendimentos isentos e não tributáveis os valores recebidos pela alienação da Cientificalab, de 101.075.882,08 (R\$ 100.113.790,39 + R\$ 962.091,69), o contribuinte afastou qualquer possibilidade de ter ocorrido interpretação errônea da legislação tributária quanto ao tratamento tributário que ele deveria adotar em relação aos rendimentos recebidos em 2007 e 2008. Não se tratou, obviamente, de simples erro.

Ao informar dívida e ônus inexistente (anos de 2007 e 2008), classificar os valores recebidos em 2009 (R\$ 962.091,69) como rendimentos isentos e não tributáveis, sem amparo ou fundamento legal para tanto, adicionando a tal classificação outro valor fictício (R\$ 100.113.790,39), e omitir os valores recebidos em 2010 (R\$ 1.918.645,94), o contribuinte demonstrou o intuito doloso, pois tratam de ações planejadas visando, nitidamente, impedir o conhecimento da autoridade fazendária da ocorrência dos fatos geradores do tributo. A forma falseada como as informações foram declaradas nas Declarações de Ajuste impedia a constatação por parte do Fisco de que o contribuinte obteve rendimentos de ganho de capital tributáveis, só tendo sido possível essa constatação a partir de diligências junto a *Diagnósticos da América S/A*.

Por fim, conclui-se que o sujeito passivo agiu com real intenção de sonegar o tributo, conforme definido no art. 71, inciso I, da Lei nº 4.502/64, pois, sonegou quando omitiu dolosamente a ocorrência dos ganhos de capital na alienação de ações da Cientificalab. Acrescente-se, o sujeito passivo também cometeu fraude ao inserir falsas informações, reiteradamente, nas DIRPF para descaracterizar a ocorrência dos ganhos de capital na alienação de ações da Cientificalab, nos termos do art. 72 da Lei nº 4.502/64.

Portanto, em face de todo o exposto, correta a aplicação da multa qualificada no presente lançamento.

Acrescente-se, ainda, que não possuem qualquer substância os argumentos recursais no sentido de que a suposta utilização da epigrafada como laranja pelos seus filhos não implicou em redução do imposto sobre ganhos de capital. Esse gravame não foi pago, assim como os demais rendimentos sujeitos à tributação, por consequência direta da conduta dolosa da contribuinte, verificada no preenchimento sucessivo de DIRPFs em total dissonância com a realidade dos fatos, sequer escoradas nas orientações administrativas aludidas, consoante explicado à minúcia na decisão de primeiro grau, linhas acima reproduzida.

#### Dos juros de mora sobre a multa de ofício



O *caput* do art. 161 do CTN assim dispõe:

*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.*

Na sistemática do CTN, a obrigação tributária principal é de ínsita natureza pecuniária, sendo composta por tributo e multa, nos termos do seu art. 113 e §§. Os arts. 139 e 142 do Código deixam claro que o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação principal, podendo ser assim, composto tanto por tributo quanto por multa. Destarte, o art. 161 supra, quando trata do crédito tributário, está tratando da obrigação principal revestida de exigibilidade, a qual, não paga no vencimento, está sujeita a juros de mora.

Portanto, a incidência dos juros em apreço sobre as multas que porventura componham o crédito tributário é preceito estabelecido no CTN. O legislador ordinário respeitou os parâmetros da lei complementar, ao regram no art. 61 da Lei nº 9430/96, que os débitos *decorrentes* de tributos e contribuições sofrem incidência de juros de mora. A saber, o termo "decorrente" significa consequente, ou seja, além do tributo propriamente dito, os débitos que lhe dele são resultantes, ainda que não necessariamente, tais como as multas de ofício proporcionais, as quais também deverão ser acrescidas dos juros.

Em consonância com esse entendimento, vale lembrar que o § 8º do art. 84 da Lei nº 8.981/1995 reza que os juros de mora se aplicam aos demais créditos da Fazenda Nacional, cuja inscrição e cobrança como Dívida Ativa da União seja de competência da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, categoria na qual se incluem, logicamente, as multas de ofício, sejam proporcionais ou lançadas isoladamente.

A jurisprudência do STJ consolidou-se nesse sentido, conforme se depreende da leitura da ementa do acórdão do AgRg no REsp nº 1.335.688/PR (1ª Turma, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 10/12/2012) :

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. MANDADO DE SEGURANÇA. JUROS DE MORA SOBRE MULTA. INCIDÊNCIA. PRECEDENTES DE AMBAS AS TURMAS QUE COMPÕEM A PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.*

*1. Entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: "É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário." (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010.*

*2. Agravo regimental não provido. (grifei)*

Do REsp nº 1.129.990/PR (2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 14/9/2009) convém colacionar o seguinte trecho do Voto condutor, aclarando a questão:

*De maneira simplificada, os juros de mora são devidos para compensar a demora no pagamento. Verificado o*

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

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

#### Da sujeição passiva solidária.

O responsável solidário Eduardo cingiu-se a reportar-se às razões da epígrafa como fundamentação de sua inconformidade, havendo sido dado provimento parcial ao recurso voluntário por ele interposto, nos termos da fundamentação parágrafos acima.

No que tange aos responsáveis Amauri e Mauro, filhos da autuada, foram por eles manejados argumentos atinentes ao vínculo de responsabilização propriamente dito. Então, ainda que na questão de mérito seus recursos tenham parcialmente prosperado, devem ser eles ser eles analisados conjuntamente, visto que são em tudo semelhantes nos respectivos recursos.

Faço, de início, a ressalva de que a conclusão deste voto no sentido de que a operação examinada não se trata de venda parcelada, mas sim envolve complementações do preço acordado, permanece coerente frente à análise da responsabilidade tributária levada a efeito pela decisão atacada. Nessa esteira, e novamente não dissentindo das percuientes razões ventiladas naquele julgado quanto ao assunto, passo a reproduzi-las de modo a que façam parte do corpo desta fundamentação:

O impugnante, entretanto, acrescenta que, ainda que fosse cabível a constituição do crédito tributário em questão, não se verifica, no caso dos autos, os elementos que autorizariam a pretendida alegação fiscal de que ao impugnante deve ser imputada a responsabilidade solidária pelo recolhimento do Imposto em discussão, nestes autos.

Diz que o Sr. Auditor Fiscal não demonstrou que o impugnante participou, direta ou indiretamente, da situação de fato descrita em lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador do imposto sobre ganhos de capital. Afirma que não há qualquer indício, muito menos elementos de prova, de que o impugnante seria o efetivo beneficiário dos recursos recebidos pela Sra. Thereza, na venda da alienação das ações da Cientificalab, nem que ele tenha praticado atos ou negócios que tenham afetado, negativamente, a obrigação tributária da qual aquela pessoa seria o sujeito passivo, razão pela qual não se verifica a presença dos requisitos que justificariam a sua responsabilidade solidária.

Prossegue o impugnante alegando que não deu ensejo "direta" e "pessoalmente" ao fato gerador, nem figurou na relação jurídico material correspondente à venda das ações, seja como comprador, seja como vendedor, não possuindo, portanto, "interesse comum" nessa operação.

Destaca que no caso dos autos, não cabe a cominação da multa de ofício pelo Sr. AFRFB, pois inexistente efetiva e concreta comprovação do "evidente intuito de fraude", exigido para aplicação de multa desta natureza.

Diante do exposto, requer-se a exclusão do impugnante do pólo passivo do presente processo administrativo fiscal, uma vez que, não se configuram as hipóteses

legais para que ele figure como responsável solidário pelo tributo supostamente devido em razão da alienação das ações da Cientificalab.

No que diz respeito à impugnação da Sra. Thereza e todos os elementos nela contidos, através do presente voto houve a devida análise e conclusão, conforme se constata da leitura do mesmo, nada mais havendo a ser adicionado.

Quanto a configuração legal da sujeição passiva, constata-se que do processo constam inúmeros elementos que vinculam os Srs. Amauri e Mauro aos fatos geradores aqui analisados, de pronto, pode-se destacar o fato de que os Srs. Amauri e Mauro são filhos do sujeito passivo, que este não detinha capacidade financeira, que os Srs. Eduardo, Marcelo, Mauro, Amauri e o sujeito passivo encontram-se envolvidos em uma rede de negócios, muitos deles escusos, conforme detalhadamente levantados pela fiscalização e devidamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, em relação aos quais destacar-se-ão alguns itens a fim de que se deixe evidenciada a sujeição passiva questionada.

Quanto a hipossuficiência financeira da Sra. Thereza, mãe de Amauri e Mauro, destaque-se que, relativamente ao ano-calendário de 2003, o sujeito passivo apresentou declaração anual simplificada, na qual declarou a ocupação principal com o código 120, correspondente a "Dirigente, Presidente e Diretor de Empresa Industrial, Comercial e Prestadora de Serviços". Todavia não declarou a percepção de rendimentos de qualquer espécie nesse período, conforme pode ser constatado na cópia dessa declaração, assim como constatamos que as linhas da declaração relativas a bens e direitos e dívidas e ônus reais, nas datas de 31/12/02 e 31/12/03, apresentavam-se com os valores "zerados".

No que concerne aos três anos-calendário imediatamente anteriores ao período inicial sob fiscalização, ou seja, no período de 2004 a 2006, o sujeito passivo declarou-se isento, apresentando a declaração anual pertinente DAI, conforme extrato contendo a relação de declarações processadas do sujeito passivo, em anexo.

Ainda, em consulta ao Cadastro Nacional de Informações Sociais CNIS, constata-se que o sujeito passivo recebe benefício de aposentadoria por idade desde 27/11/03, por ter sido filiado como autônomo, na atividade de comercial.

Em 31/12/06 o sujeito passivo informou ter bens e direitos no valor de R\$ 0,00 (zero reais) e sua única fonte de rendimentos declarada originava-se nos proventos de aposentadoria por idade recebidos do Instituto Nacional do Seguro Social. Conforme informações prestadas pelas instituições financeiras à RFB o sujeito passivo apresentou inexpressiva movimentação financeira nos anos-calendário de 2004 a 2006, representada pelo volume de débitos em contas correntes bancárias sujeitos à incidência da CPMF (movimentação financeira: 2004=R\$3.383,05; 2005=R\$3.700,05; 2006=R\$4.345,00).

No ano-calendário de 2007, em que completou a idade de 65 anos, o sujeito passivo informou na DIRPF ter recebido a quantia de R\$ 4.820,00 a título de aposentadoria.

Os dados analisados demonstram que o sujeito passivo, ainda que tivesse recorrido às disponibilidades de recursos do seu cônjuge, não possuía condições financeiras ou econômicas em 13/07/07 para adquirir a participação acionária na Cientificalab, assumindo a dívida no valor de R\$ 3.920.000,00 para com os sócios alienantes Eduardo e Marcelo como se fez parecer. Fica demonstrada, portanto, a hipossuficiência financeira e econômica do sujeito passivo para empreender a

aquisição das ações da Cientificalab, o que corrobora a conclusão de que Eduardo e Marcelo simularam a alienação onerosa das ações para o sujeito passivo quando, na realidade, o negócio jurídico realizado correspondeu a uma doação.

Da análise do emaranhado de negócios realizados por e entre Eduardo, Marcelo, Amauri, Mauro e o sujeito passivo, conforme minuciosamente descritos no Termo de Verificação Fiscal, leva à constatação de que, a alienação da Cientificalab na forma como foi realizada tinha como propósito fazer com que o produto da venda das ações para a Diagnósticos da América S.A- DASA ficasse na posse do sujeito passivo, que vem a ser a mãe e interposta pessoa dos sócios ocultos da Cientificalab, os irmãos Mauro e Amauri, com o objetivo de continuar a ocultar os maiores beneficiários dos ganhos de capital obtidos e eximi-los de pagar os tributos devidos sobre esses fatos geradores de tributos.

A razão para a utilização dessas estratégias por parte de Amauri e Mauro está, principalmente, nos processos criminais que ambos respondem, inclusive mediante bloqueio de bens. Houve denúncia de que Mauro teria tentado subornar o ex-secretário da saúde da prefeitura de São Paulo, no ano 2000, e as investigações da prática de "caixa dois" e superfaturamento nas vendas da Matmed às cooperativas do PAS/Sims, nos anos de 1998 a 2000, levaram o Ministério Público Estadual de São Paulo a solicitar e obter o bloqueio judicial de bens de Mauro e Amauri. A indisponibilidade dos seus bens, a publicidade negativa gerada pelo noticiário à época, e a mudança de governo da prefeitura de São Paulo ocorrida em 2001, em que Marta Suplicy, do Partido dos Trabalhadores PT, sucedeu ao prefeito Celso Pitta, eleito pelo então Partido Progressista Brasileiro PPB, acarretando mudanças na gestão do sistema de saúde do município, levando Mauro e Amauri a desativar operacionalmente a Matmed, como demonstrado no subitem 4.2.5. do Termo de Verificação.

Com a participação de Eduardo, com quem já possuíam relacionamento anterior na empresa Cirúrgica Ônix, conforme detalhado no Termo de Verificação Fiscal-TVF, subitem 4.2.7, e Marcelo, constituíram no segundo semestre de 2001 a Cientificalab, para operar no mesmo segmento em que atuava a Matmed, dando continuidade aos negócios. Todavia, Mauro e Amauri nunca figuraram como sócios ostensivos da Cientificalab, cuja propriedade pertencia formalmente apenas a Eduardo e a Marcelo. Essa providência é explicada pela necessidade de descaracterizar a Cientificalab como sucessora da Matmed, caso contrário poderia torná-la responsável tributária dessa última, que se achava sob fiscalização da Secretaria da Fazenda de São Paulo. Da mesma forma, protegia o patrimônio de Mauro e Amauri de futuros pedidos de indisponibilidade de bens e da execução dos créditos tributários que viessem a ser constituídos contra a Matmed, a exemplo das ações mencionadas no subitem 4.2.4. do TVF.

Constatou-se que a Cientificalab atuava, inicialmente, no mesmo segmento de negócios da Matmed. Nos anos iniciais de funcionamento da Cientificalab a mesma empregava significativo número de funcionários egressos da desativada Matmed. Constatou-se que as pessoas responsáveis pelo preenchimento das DIRPJ da Matmed e da Cientificalab, no período de 2001 a 2007 foram as mesmas, como demonstrado no subitem 4.2.9. do TVF.

O sujeito passivo, mãe de Mauro e Amauri, como demonstrado no subitem 4.2.1 do TVF, simulou adquirir onerosamente a Cientificalab de Eduardo e Marcelo, como relatado no subitem 4.2.10 do TVF. Três dias após a "compra" o sujeito passivo recebe lucros retidos da Cientificalab no valor de 175% do preço de aquisição das ações, sob a forma de bonificação. E, decorridos outros três dias, o sujeito passivo aliena essas ações para a DASA por um preço inicial correspondente a 19 vezes o valor nominal de compra. Se for consideradas as parcelas complementares do preço de venda recebidos pelo sujeito passivo em 2007, verifica-

se que o mesmo recebeu quantia superior a 21 vezes o preço de aquisição, como apontado no subitem 4.2.12. do TVF.

Visto por outro ângulo, se o sujeito passivo obteve um resultado excepcional com a transação, Eduardo e Marcelo, que teriam construído a empresa ao longo de seis anos e conduzindo-a para ser líder de mercado em seu setor de atuação, como demonstrado no subitem 4.2.10 do TVF, fizeram um péssimo negócio. Para se acreditar que o negócio se passou como formalmente se apresenta, é preciso acreditar que as tratativas com a DASA para alienação das ações da Cientificalab foram conduzidas pelo sujeito passivo, no intervalo de tempo inferior a uma semana, e com o desconhecimento de Eduardo e Marcelo dos valores negociados. Se não foi dessa forma, como justificar que Eduardo e Marcelo venderam 98% da participação acionária que detinham por um valor correspondente a cerca de 4% do valor que poderiam ter obtido se houvessem alienado as ações diretamente à DASA. Aliás, Eduardo e Marcelo lograram vender à Diagnósticos da América S.A.-DASA, nas mesmas condições de preço obtidas pelo sujeito passivo, apenas a fração correspondente a 2% do capital da Cientificalab, que, em seis dias antes, era formalmente 100% de sua propriedade.

Tudo se passou como uma alienação graciosa das ações da Cientificalab de propriedade de Eduardo e Marcelo para o sujeito passivo, mãe dos sócios ocultos Mauro e Amauri, o qual não dispunha de nenhuma capacidade financeira ou econômica para adquirir as ações de Eduardo e Marcelo, conforme demonstrado anteriormente. Assim, se prestaram, nessa transação, a possibilitar que o patrimônio fosse transferido para a mãe dos reais donos da empresa, Mauro e Amauri, a qual então passou a atuar como interposta pessoa de seus filhos, papel anteriormente desempenhado por Eduardo e Marcelo.

Outro indício de que Mauro e Amauri eram os reais controladores da Cientificalab é a forma como figuraram no Instrumento de Compra e Venda. Denominados de Intervenientes Anuentes, assumiram obrigações e fizeram declarações perante a *Diagnósticos da América S.A.-DASA*, compradora da Cientificalab, em pé de igualdade com os sócios ostensivos, incompatíveis com a condição de responsáveis apenas pela implantação do denominado Projeto de Expansão da empresa, conforme detalhado no subitem 4.2.14. do TVF. Destaque-se que Mauro e Amauri se responsabilizaram até por eventuais contingências da Cientificalab que porventura viessem ser apuradas.

Nesse mesmo sentido, conforme informado no subitem 4.2.15 do TVF, Amauri e sua mulher foram fiadores da Cientificalab em pelo menos dois contratos de locação de imóveis, que foram utilizados em períodos distintos como sede da empresa. Ambos os contratos estavam em vigor por ocasião da alienação das ações à DASA, razão pela qual a mesma se obrigou a substituir as fianças prestadas por Amauri e sua mulher. Um dos contratos estava em vigor desde 28/02/03 e o outro desde 25/11/05, atestando o envolvimento contínuo de Amauri com a Cientificalab.

Da mesma forma, conforme subitem 4.2.16 do TVF, restou comprovado que Amauri e sua mulher prestaram garantia hipotecária a favor da Cientificalab no valor inicial de R\$ 4.100.000,00. A escritura da hipoteca foi lavrada em 21/08/03, mas garante um contrato celebrado em 08/01/01, ou seja, no início do funcionamento da Cientificalab. A garantia hipotecária foi novamente prestada em 31/03/06, para garantir obrigações da Cientificalab no valor de R\$ 884.500,00.

A prestação das fianças e garantias hipotecárias são indícios adicionais de que Amauri era um dos verdadeiros proprietários da empresa, dispondo-se a garantir

com seus bens pessoais obrigações da Cientificalab, medida que nem mesmo os sócios ostensivos Eduardo e Marcelo se dispuseram fazer.

A forma como Mauro e Amauri intervieram no Instrumento de Compra e Venda é demonstrativa também de que a parte compradora, ou seja, a DASA, tinha total ciência de quem eram os reais vendedores e de quão relevante era obter as declarações e garantias prestadas pelos mesmos no referido instrumento.

Não resta dúvida de que Mauro e Amauri sempre foram os reais proprietários majoritários da Cientificalab. Utilizaram as interpostas pessoas de Eduardo e Marcelo para constituir a empresa, em função do noticiário negativo que envolveu Mauro e a Matmed nas denúncias de suborno, prática de "caixa dois" e superfaturamento, no ano de 2000, e para proteger seu patrimônio do resultado das ações de iniciativa do Ministério Público Estadual de São Paulo e da Secretaria da Fazenda do Estado de São Paulo. Por ocasião da alienação da Cientificalab para a DASA estruturaram uma etapa precedente, na qual Eduardo e Marcelo simularam a venda das ações para o sujeito passivo, mãe de Mauro e Amauri, que as revendeu à DASA. O sujeito passivo, atuando dolosamente como interposta pessoa de Mauro e Amauri, "adquiriu" as ações de Eduardo e Marcelo, para blindar o patrimônio dos filhos contra as execuções fiscais ainda em curso e evitar serem considerados contribuintes do imposto sobre ganho de capital na alienação subsequente, caracterizando a fraude tributária.

Mauro, Amauri, Eduardo e Marcelo simularam que os únicos sócios da Cientificalab eram Eduardo e Marcelo, os quais atuaram por si próprios e como interpostas pessoas de Mauro e Amauri.

Eduardo, Marcelo e o sujeito passivo agiram em conluio para simular a operação de compra e venda de ações da Cientificalab, quando na verdade a mesma consistiu numa doação. Ou seja, atuaram em conluio para modificar dolosamente as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, o que caracteriza uma fraude.

Por ocasião da alienação das ações à *Diagnósticos da América S.A.* o sujeito passivo atuou dolosamente como interposta pessoa de Mauro e Amauri e, em conluio com ambos, auferiu o produto da venda para impedir totalmente a ocorrência do fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital para seus filhos, o que também caracteriza fraude.

Por todo o exposto, a conclusão não pode ser outra senão a de que as condutas do sujeito passivo, Eduardo, Marcelo, Mauro e Amauri não podem ser vistas como involuntárias, meros equívocos ou erros. Foram condutas conscientes, planejadas, abusivas e sistemáticas para evitar a ocorrência dos fatos geradores de obrigações tributárias e/ou reduzir seus montantes.

Nos termos do art. 124, inciso I, do CTN, são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Conforme art. 137, inciso I, do CTN, a responsabilidade é pessoal ao agente quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa por quem de direito.

Portanto, em decorrência, Mauro, Amauri, Eduardo e Marcelo tem responsabilidade passiva solidária com o sujeito passivo, no que se refere aos créditos tributários constituídos em função das infrações objeto de lançamento.

Considerando, também, que as simulações praticadas mediante conluio pelo **sujeito passivo, Eduardo, Marcelo, Mauro e Amauri** constituem fraudes e que o

emprego de fraude para eximir-se, total ou parcialmente, de pagamento de tributo, constitui em tese crime contra a ordem tributária, a teor do que dispõe o art. 2º, inciso I, da Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1.990, conseqüentemente, cabe também a responsabilização pessoal de Eduardo, Marcelo, Mauro e Amauri pelos créditos tributários constituídos no lançamento.

Conclui-se, então, perfeita a inclusão dos Senhores Amauri Antonio Alves Pereira e Mauro Alves Pereira no pólo passivo do presente processo administrativo fiscal uma vez que configuraram as hipóteses legais para que eles figurem como responsáveis solidários pelo tributo devido em razão da alienação das ações da Cientificalab.

Quanto a concreta comprovação do “evidente intuito de fraude”, restou claramente demonstrado, conforme apontado neste voto.

Correta, portanto, a manutenção dos recorrentes como responsáveis solidários pelo crédito tributário objeto dos presentes autos.

Ante o exposto, voto no sentido de: não conhecer do recurso interposto por Marcelo Alberto Costa; negar provimento ao recurso de ofício; e DAR PARCIAL PROVIMENTO aos recursos voluntários interpostos por Amauri Antônio Alves Pereira, Mauro Alves Pereira e Eduardo Antonio Pires Cardoso, para fins de reduzir o imposto apurado sobre a omissão de ganhos de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa do ano-calendário 2007 para o valor de R\$ 9.617.132,15, e cancelar as demais exigências, nos termos deste voto.

Ronnie Soares Anderson.