



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10830.722093/2011-79
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2402-008.247 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 5 de março de 2020
Recorrente ARNALDO JOSÉ MAMPRIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2009

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL (PAF). LANÇAMENTO. REQUISITOS LEGAIS. CUMPRIMENTO. NULIDADE. INEXISTENTE.

Cumpridos os pressupostos do art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN) e tendo o autuante demonstrado de forma clara e precisa os fundamentos da autuação, improcedente a arguição de nulidade quando o auto de infração contém os requisitos contidos no art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e ausentes as hipóteses do art. 59, do mesmo Decreto.

PAF. INCONSTITUCIONALIDADES. APRECIAÇÃO. CARF. SÚMULAS CARF. ENUNCIADO Nº 2. APLICÁVEL.

Compete ao poder judiciário aferir a constitucionalidade de lei vigente, razão por que resta inócua e incabível qualquer discussão acerca do assunto na esfera administrativa. Ademais, trata-se de matéria já sumulada neste Conselho.

IRPF. MULTA DE OFÍCIO. JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL. SÚMULAS CARF. ENUNCIADOS NºS 4 E 108. APLICÁVEIS.

O procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará cominação de multa de ofício e juros de mora.

IRPF. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. REQUISITOS LEGAIS. DESCUMPRIMENTO. ISENÇÃO. INACEITÁVEL. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2018.

Ainda que a transação se dê já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988, não incide imposto de renda sobre o ganho de capital apurado na alienação de participação societária, desde que o contribuinte detenha a propriedade das reportadas ações/quotas por, no mínimo, 5 (cinco) anos, sem mudança de titularidade enquanto vigente o Decreto-lei nº 1.510, de 1976, que perdurou até 31/12/1988.

IRPF. MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

No lançamento de ofício, regra geral, aplica-se a multa de ofício no percentual de 75% (setenta e cinco) por cento, a qual somente é reduzida nos casos previsto na legislação tributária.

PAF. JURISPRUDÊNCIA. VINCULAÇÃO. INEXISTÊNCIA.

As decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do Código Tributário Nacional (CTN), razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho.

PAF. RECURSO VOLUNTÁRIO. NOVAS RAZÕES DE DEFESA. AUSÊNCIA. FUNDAMENTO DO VOTO. DECISÃO DE ORIGEM. FACULDADE DO RELATOR.

Quando as partes não inovam em suas razões de defesa, o relator tem a faculdade de adotar as razões de decidir do voto condutor do julgamento de origem como fundamento de sua decisão.

PAF. PROCEDIMENTO FISCAL. CONCLUSÃO. LIMITE TEMPORAL. PRAZO DECADENCIAL.

Não há na legislação tributária qualquer norma que fixe prazo para a conclusão do procedimento fiscal tendente a verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, bastando que a constituição do crédito tributário se dê antes do decurso do prazo decadencial.

PAF. PROCEDIMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA. AUTORIDADE FISCAL. MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. CONTROLE ADMINISTRATIVO.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL (CTN). DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO. CONCOMITÂNCIA. NECESSIDADE.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional e exige que esta seja acompanhada, se for o caso, do pagamento devido e dos juros de mora. Na ausência do pagamento do tributo devido fica descaracterizada a denúncia espontânea.

IRPF. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALIENAÇÃO. GANHO DE CAPITAL. QUOTAS BONIFICADAS. CUSTO DE AQUISIÇÃO.

O custo de aquisição das quotas distribuídas em decorrência do aumento de capital por incorporação de lucros, apurados a partir de janeiro de 1996, ou de reservas por eles constituídas é igual à respectiva parcela capitalizada.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Denny Medeiros da Silveira – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz - Relator

Participaram da presente sessão de julgamento os Conselheiros: Denny Medeiros da Silveira, Márcio Augusto Sekeff Sallem, Ana Claudia Borges de Oliveira, Luis Henrique Dias Lima, Renata Toratti Cassini, Gregório Rechmann Júnior, Rafael Mazzer de Oliveira Ramos e Francisco Ibiapino Luz.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra decisão de primeira instância, que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo Contribuinte com o fito de extinguir crédito tributário constituído mediante auto de infração.

Auto de Infração e Impugnação

Por bem descrever os fatos e as razões da impugnação, adoto excertos do relatório da decisão de primeira instância – acórdão nº 02-64.311 - proferida pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte - DRJ/BHE (processo digital, fls. 1.446 a 1.474), transcritos a seguir:

Do Crédito Tributário

Cuida-se de Auto de Infração, fls. 2 a 7, que exige do contribuinte o crédito tributário abaixo discriminado, em decorrência da constatação da infração de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos. A infração está detalhadamente relatada às fls. 8 a 21 no Termo de Verificação Fiscal – TVF.

Imposto	R\$ 2.994.018,75
Juros de Mora	R\$ 762.277,17
Multa Proporcional	R\$ 2.245.514,06
Valor do Crédito Tributário Apurado	R\$ 6.001.809,98

Do Procedimento Fiscal

De acordo com o TVF a ação fiscal teve origem depois de analisada a Declaração de Ajuste Anual do exercício 2009, na qual o contribuinte informou ter recebido no ano-calendário 2008 como rendimentos isentos e não tributáveis a importância de R\$22.312.500,00.

Procedeu-se então à intimação do contribuinte em 28/1/2010, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 24 e 25, para apresentar diversos documentos relacionados aos rendimentos declarados. Em 24/2/2010 protocolou na DRF/Campinas o documento de fls. 28 a 43 no qual esclarece que os rendimentos declarados como isentos na DAA/2009 são originários da venda de participações societárias nas sociedades Comercial Guilherme Mamprim Ltda (posteriormente denominada Comercial Frango Assado), Centro de Serviços Frango Assado Norte Ltda, Centro de Serviços Frango Assado Sudeste Ltda, Centro de Serviços Frango Assado Sudoeste Ltda e Carvalho Pinto Automotivos e Conveniências Ltda.

Para fins de melhor entendimento as referidas empresas serão aqui tratadas respectivamente como: “COMERCIAL”, “FRANGO ASSADO NORTE”, “FRANGO ASSADO SUDOESTE”, “FRANGO ASSADO SULESTE” e “CARVALHO PINTO”.

Na resposta discorreu sobre o histórico da participação na COMERCIAL e sua cisão parcial, com reversão de parte do capital social para criação da Frango Assado Empreendimentos e Participações S/A (FASPAR), do ingresso nas outras quatro sociedades e da alienação das participações nas empresas. Juntou contratos, alterações contratuais e asseverou que o ganho de capital obtido na alienação está protegido pelo manto da isenção prevista no artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1510/76 e nem mesmo com a revogação do dispositivo pela Lei 7.713/88 ele teria perdido o direito alegado.

A autoridade lançadora registra que o contribuinte expôs na resposta à intimação que conforme DIRPF do exercício 1982, ano-calendário 1981, seu pai, Arnaldo Mamprin, desde 1981 já era sócio da COMERCIAL, sendo titular de 25% do capital da sociedade, posição mantida conforme alterações contratuais de 8/8/1983 (15ª) e de 3/9/1987 (18ª). Relatou que com o falecimento do genitor, sua participação foi transferida aos filhos: Arnaldo José Mamprin e Eunice Rosa Mamprin, cabendo a ambos a parcela de 12,5%.

Nos itens 10 a 40 do TVF a autoridade lançadora tece considerações acerca da inexistência de direito adquirido e conclui que o ganho de capital auferido corresponde a rendimento que deveria ter sido oferecido à tributação.

De toda forma a fiscalização registrou ainda que o fiscalizado sequer havia adquirido as quotas da COMERCIAL cinco anos antes da revogação do Decreto-Lei 1.510/1976.

Asseverou ainda que o contribuinte retirou-se da sociedade em 1993, conforme a 23ª alteração contratual firmada em 1/10/1993 e registrada na JUCESP. A alteração previa que Arnaldo José Mamprin cedia e transferia para a COMERCIAL a totalidade das quotas pelo valor de CR\$6.000.000,00 (seis milhões de cruzeiros reais). Com tal alienação, todas as 600.000 quotas então detidas pelo fiscalizado foram transferidas à COMERCIAL e não mais compunham seu patrimônio.

De acordo com o relato fiscal, o contribuinte ingressou novamente na COMERCIAL em 1996, conforme 26ª alteração contratual firmada em 25/9/1996, oportunidade em que integralizou em moeda corrente o valor de R\$480.000,00 correspondente a 480.000 quotas adquiridas (R\$1,00 cada).

Concluiu a fiscalização que na alienação da participação societária em 2008, foram transferidas apenas quotas adquiridas em 1996, não havendo razão em se cogitar na isenção prevista no revogado Decreto-Lei 1.510/1976.

A fim de demonstrar as datas de aquisição das quotas societárias pelo fiscalizado, foi elaborado o Anexo I, fls. 21 e 22, no qual procurou-se demonstrar o histórico da totalidade das quotas da COMERCIAL desde o ingresso do contribuinte, com as respectivas datas de subscrição/aquisição de quotas novas.

Nos termos do resumo do anexo I, descrito no item 47 do TVF, aduz a fiscalização que se manteve inalterado o percentual 12,5% de participação do contribuinte na sociedade, o que não se confunde com o fato de, no período, o fiscalizado ter adquirido novas quotas e o valor do capital social por ele detido ter se modificado.

Cita o artigo 16, § 2º da Instrução Normativa SRF nº 84/2001 para informar que no tocante à integralização de capital mediante incorporação de lucros ou suas reservas, afora a subscrição particular de novas quotas, verifica-se que foram distribuídas ao contribuinte novas quotas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados ou de reservas constituídas com esses lucros (quotas recebidas em bonificação).

Reprisa que nenhuma das quotas transferidas em setembro de 2008 está amparada pelo benefício fiscal pleiteado. Destaca que o contribuinte adquiriu após seu ingresso em 1996, 1.891.501 das 1.913.750 quotas alienadas.

No quadro integrante do item 51 do TVF a fiscalização detalha as subscrições/aquisições de quotas efetuadas pelo contribuinte.

A partir do item 52 do TVF a fiscalização relata que em 9/10/98 o capital social da COMERCIAL foi reduzido de R\$848.000,00 para R\$400.000,00 (32ª alteração – vide anexo I). Houve então uma cisão parcial da COMERCIAL e o capital de R\$448.000,00 foi simultaneamente transferido para a constituição de três novas sociedades: FRANGO ASSADO NORTE, FRANGO ASSADO SULESTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE.

Conforme quadro integrante do item 54 do TVF, o capital de R\$448.000,00 foi vertido proporcionalmente às três novas empresas e no mesmo sentido dado ao exame das quotas da COMERCIAL, a alienação de nenhuma das quotas da FRANGO ASSADO NORTE, FRANGO ASSADO SULESTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE, transferidas em 2008, está amparada pelo benefício fiscal.

Do exame do contrato de constituição da CARVALHO PINTO, a autoridade lançadora constatou que empresa foi constituída em 01/2/1999. Os sócios fundadores da pessoa jurídica são Gabriel Alfio Tomaselli, CPF 365.992.558-68, e Márcia Galucci Tomaselli, CPF 258.301.718-26, e seu capital social, de R\$12.000,00, foi integralizado em moeda corrente por tais sócios. Apenas em 29/11/2005 a empresa foi adquirida pela FASPAR, não havendo alteração do capital social até a data da alienação.

Neste contexto, considerou não se poder cogitar que a alienação de qualquer participação societária nesta empresa esteja amparada pelo benefício fiscal previsto no Decreto-Lei 1.510/76.

Conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas e outras Avenças, firmado em 23 de setembro de 2008 entre o contribuinte e os demais sócios, de um lado, e Yami Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 07.757.091/0001-53, de outro, onde constam os valores da operação, a corretagem paga pela intermediação do negócio e o montante recebido pelo fiscalizado, na proporção de sua participação societária, foi apurado o ganho de capital obtido na operação.

<i>Pessoa Jurídica</i>	<i>Quotas Alienadas</i>	<i>Preço de Alienação (R\$)</i>	<i>Custo de Aquisição (R\$)</i>	<i>Comissão (R\$)</i>	<i>Ganho de Capital (R\$)</i>
<i>Comercial Frango Assado</i>	1.913.750	17.417.500,00	1.913.750,00	297.512,37	15.206.237,63
<i>Frango Assado Norte</i>	20.875	1.491.250,00	20.875,00	25.472,39	1.444.902,61
<i>Frango Assado Sudoeste</i>	14.875	1.465.000,00	14.875,00	25.024,01	1.425.100,99
<i>Frango Assado Suleste</i>	20.250	856.250,00	20.250,00	14.625,81	821.374,19
<i>Carvalho Pinto</i>	1.500	1.082.500,00	1.500,00	18.490,43	1.062.509,57
Total	1.971.250	22.312.500,00	1.971.250,00	381.125,00	19.960.125,00

Da Impugnação

Cientificado do lançamento o contribuinte aviou a peça de defesa de fls. 1.326 a 1.404, acompanhado de documentação, na qual alega:

Preliminarmente

Extrapolação do prazo previsto para realização e conclusão do procedimento fiscal

Argui a nulidade do procedimento fiscal, que teria permanecido represado por um ano e cinco meses, lapso de tempo que reputa exorbitante, injustificável e desarrazoado, por afronta aos limites previstos no ordenamento jurídico vigente e a diversos princípios norteadores da atuação administrativa, sobretudo os princípios da legalidade, da eficiência, da celeridade processual, da motivação e da razoabilidade, dentre outros, a teor do disposto no artigo 4º do Decreto nº 70.235/1972, nos artigos 1º, 2º, 24 e 49 da Lei nº 9.784/1999, bem como ao prazo previsto no artigo 24 da Lei nº 11.457/2007.

Aponta violação às determinações do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) emitido e a dispositivos da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, com as alterações da Portaria RFB nº 547, de 09 de Abril de 2010, porquanto não teria sido respeitado o prazo inicialmente fixado no MPF para conclusão dos trabalhos; não teria havido prorrogação do MPF por ato formal da autoridade outorgante; somente seria admissível a prorrogação do MPF na eventualidade de o contribuinte ter praticado qualquer ato que impedisse ou dificultasse o andamento do procedimento fiscal, o que não teria ocorrido; não teriam sido explicitadas as razões que motivaram as inúmeras prorrogações; o contribuinte teria recebido apenas os Termos de Ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal lavrados nas seguintes datas: 27/4/2010, 9/6/2010, 29/10/2010, 7/12/2010, 14/2/2011, 8/4/2011, e 31/5/2011, de sorte que as demais prorrogações ocorridas no período não teriam sido cientificadas, em descumprimento ao disposto no parágrafo único do artigo 9º da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, e ao parágrafo 2º do artigo 7º do Decreto nº 70.235/1972.

Entende que a falta ou irregularidade do MPF não poderia ser sanada, posto que o MPF regularmente expedido constituiria direito público do contribuinte de não ser molestado por Auditor Fiscal, exceto se permitido ou autorizado por autoridade competente, por período certo e determinado, e com objetivos claros e precisos.

Considera que a lavratura do auto de infração teria ocorrido após o encerramento do prazo legal fixado para a execução dos trabalhos, implicando em grave desobediência aos requisitos essenciais da legislação tributária, imprescindíveis ao respeito ao contraditório e à ampla defesa, bem assim à perfectibilidade exigida para a validade do procedimento.

Assevera que a demora excessiva e injustificada na realização do procedimento administrativo fiscal não poderia reverter em benefício da própria Fazenda Nacional, conforme dispõe o artigo 150 do Código Civil, ante a cobrança de juros de mora equivalentes à taxa SELIC sobre o valor do imposto supostamente devido.

Alega que são inválidos os procedimentos fiscais relativos a tributos e contribuições administrados pela SRF do Brasil, que (i) sejam instaurados ou executados em desacordo ou a descoberto do competente MPF; (ii) extrapolem os prazos máximos de duração, de forma injustificada, desarrazoada e unilateral, sem que se dê ciência ao contribuinte, ou que se realizem em desacordo com as disposições legais e regulamentares pertinentes; e (iii) sejam executados em flagrante violação aos princípios constitucionais norteadores da atuação estatal.

Denúncia Espontânea – Exclusão da Responsabilidade por infrações

Antes de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, informou e declarou expressamente a alienação da totalidade das quotas e participações societárias por ele detidas nas sociedades do grupo “FRANGO ASSADO”, com informação correta do preço total e apuração do ganho de capital obtido.

Sem qualquer má-fé não efetuou o recolhimento do IRPF sobre o ganho de capital obtido por entender tratar-se de direito adquirido à isenção com embasamento legal na norma contida no Decreto-Lei nº 1.510/76.

Não pode ser severamente penalizado com a aplicação de multas confiscatória e juros de mora, simplesmente porque optou pelo não pagamento de imposto que entende

indevido e que espontaneamente denunciou e declarou à autoridade fazendária, antes do início de qualquer procedimento fiscal. Aduz não ser possível a punição pelo exercício do direito de não pagar imposto.

Não admite a não aplicação dos efeitos da denúncia espontânea, pois procedida a declaração e não recolhido o tributo com base em benefício fiscal contido em expressa disposição legal. Por mais que o não pagamento do tributo possa representar mora ou

atraso, a denúncia espontânea realizada antes do início de qualquer procedimento fiscal afasta a responsabilidade decorrente da infração, porque o fato de a declaração vir desacompanhada do pagamento do tributo não desnaturaliza o instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional – CTN.

Interpreta o artigo 138 do CTN e assevera que a expressão “*se for o caso*” não encerra obrigatoriedade de se pagar o tributo declarado, para que fique caracterizado o instituto.

Por essas razões o auto de infração também deveria ser anulado porque ilegítima a aplicação da multa de 75% e dos juros moratórios.

Inconstitucionalidade da multa de ofício e dos juros moratórios

Requer o reconhecimento da ilegalidade e inconstitucionalidade da aplicação da multa de ofício e dos juros de mora baseados na taxa SELIC. Esta por não ter sido instituída por lei complementar, por configurar confisco e por sua natureza exclusivamente financeira. Requer a exclusão da totalidade dos valores oriundos da aplicação da referida taxa ou, ao menos, a sua redução para patamar nunca superior a 1%. Aquela, pelo caráter confiscatório deve ter seu percentual reduzido para 20%.

Alegações de Mérito

Enquadramento nas condições insculpidas no Decreto-Lei nº 1.510/76

As quotas alienadas em 2008, em sua totalidade, teriam cumprido todos os requisitos necessários para o cabal enquadramento nas condições exigidas pelo Decreto-lei nº 1.510/1976, de forma a usufruir do benefício instituído pelo referido diploma legal, uma vez que, antes de 31 de dezembro de 1988, as participações societárias já se encontravam sob sua única e exclusiva titularidade por mais de 05 (cinco) anos.

Sustenta que de acordo com a declaração de ajuste do exercício 1982, ano-calendário 1981, seu pai Arnaldo Mamprin, já era sócio da COMERCIAL, sendo titular de 1.900.000 quotas, no valor de Cr\$19.000.000,0 (dezenove milhões de cruzeiros), o que representava 25% de participação na sociedade. Acrescenta que conforme instrumentos de alteração contratual juntados aos autos, firmados em 8/8/1983 (15ª alteração) e em 3/9/1987 (18ª alteração), o Sr. Arnaldo Mamprim manteve a titularidade das quotas, preservando no período o seu quinhão societário.

Com o falecimento do Sr. Arnaldo Mamprim, sua participação societária, a esta altura correspondente a 30.000.000 de quotas foi partilhada entre os dois filhos: Arnaldo José Mamprin e Eunice Rosa Mamprin, cabendo a cada um 12,5% do capital da sociedade.

Sendo assim, ambos foram admitidos na sociedade, nos termos da 18ª alteração contratual, com a transferência das participações, por sucessão *causa mortis* em pagamento da legítima paterna, equivalente a 15.000.000 de quotas para cada um, com todos e quaisquer direitos a elas atribuídos, inclusive o direito adquirido pelo *de cuius* à isenção tributária prevista no Decreto-Lei 1.510/1976.

Cita o artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal para afirmar que o dispositivo assegura a garantia de segurança na estabilidade das relações jurídicas, de modo que elas continuarão a produzir seus efeitos, ainda que sobrevenham futuras mudanças legislativas que venha a revogar o ato pelo qual fez surgir seu direito.

Contesta a afirmação fiscal de que as participações alienadas em 2008 referem-se somente a quotas adquiridas a partir de 1996. Entende que a premissa adotada pela fiscalização quando examinou a 23ª alteração contratual está equivocada, pois não houve retirada definitiva da COMERCIAL em 1/1/93.

Aduz que o preço supostamente ajustado pela aquisição de todas as 600.000 quotas com valor total de CR\$6.000.000,00 corresponde exatamente ao valor nominal das quotas, afigurando-se difícil crer que ele tivesse alienado a totalidade das quotas sem que tenha obtido qualquer ganho ou valorização. Esclarece que na verdade ocorreu cessão gratuita para a permanência temporária em carteira ou tesouraria.

Essa gratuidade se torna evidente quando se constata que o suposto preço ajustado pela aquisição das 600.000 quotas foi creditado em conta corrente para futuro pagamento ao contribuinte, o que nunca ocorreu.

Afirma que nunca alienou suas quotas à sociedade e, por conseguinte, nunca se retirou da empresa, permanecendo temporariamente como titular "*oculto*" das quotas cedidas à sociedade para manutenção em tesouraria.

Por conseguinte, o suposto ingresso na sociedade em 1996 nunca ocorreu, haja vista que nunca havia se retirado. O ingresso como novo sócio quotista em 1996, teve como único escopo efetivar ou referendar sua permanência na sociedade como sócio, titular de 12,5% do capital social.

O caráter transitório da referida cessão se mostra patente quando se constata que já na 26ª alteração contratual, apenas três anos após a cessão, ele recebeu de volta as mesmas participações. Alega que por razões que não interessam ao objeto desta impugnação, decidiu manter temporariamente em carteira/tesouraria a participação detida na COMERCIAL e que tais quotas sempre foram de sua única e exclusiva titularidade.

No seu entendimento a forma com que as alterações contratuais foram elaboradas e redigidas não pode se sobrepor à verdade material emergente dos reais objetivos e interesses das partes.

Com supedâneo nos documentos apresentados em sua resposta à intimação e nas demais alterações contratuais ora anexadas sustenta, conforme quadros demonstrativos de fls. 1.368 a 1.378, o que seria a correta evolução do Capital Social da "Comercial Guilherme Mamprim Ltda", no período de 25/9/96 a 11/8/2008, para o mesmo período adotado pelo Auditor Fiscal na elaboração do anexo 1, complementar ao Termo de Verificação Fiscal, evidenciando as mutações patrimoniais ocorridas nas participações societárias.

Explica que em decorrência da cisão parcial da COMERCIAL (30/9/96), com simultânea cessão e transferência de patrimônio para a criação e do subsequente aumento do capital social da FASPAR, mediante subscrição de novas quotas, com integralização de 100% no ato da subscrição, com conferência e incorporação da totalidade do restante das quotas detidas na COMERCIAL, a partir de 30/9/96 ela retirou-se da sociedade, sendo admitida em seu lugar a sócia FASPAR que passou a ser controladora da COMERCIAL.

Registra em consequência que com a sua retirada da COMERCIAL em 30/12/96 as únicas bonificações recebidas em decorrência de aumento de capital desta empresa pela capitalização de lucros acumulados (25/9/96) não constituem subscrição particular de novas quotas.

Não ocorreram quaisquer atos ou eventos que implicassem aquisição ou subscrição de novas quotas, pois manteve sua posição de detentor das participações por mais de vinte anos, preservando o seu percentual de 12,5% na participação das sociedades integrantes do grupo FRANGO ASSADO. Também ressalta que não ocorreram quaisquer atos considerados cessão ou transferência de dinheiro ou bens para fins de integralização ou subscrição de capital, ou de novas quotas, nas sociedades.

Segundo afirma, o valor de R\$2.128.926,12 oriundo da capitalização de lucros acumulados não representa em hipótese alguma quaisquer outras subscrições ou aquisições de novas quotas, tratando-se de filhotes ou bonificações adquiridas a custo zero.

As bonificações de quotas ocorridas no período, adquiridas a custo zero, são decorrentes de aumento de capital, não por subscrição pública ou particular de quotas, mas por simples capitalização de lucros ou reservas.

Adverte que a prevalecer a tese da fiscalização de que as quotas recebidas em bonificação decorrentes de aumento de capital por incorporação ou de reservas constituídas com esses lucros, constituem subscrição de novas quotas, então, esse mesmo valor deve ser computado no custo de aquisição das participações alienadas de modo que o aumento do valor das quotas subscritas seja anulado pelo correspondente aumento no valor do custo de aquisição.

Em suma, as 1.971.250 quotas alienadas em setembro de 2008 referem-se às mesmas 3.000.000 quotas detidas em 25/9/1996 e que por sua vez, correspondem às 3.750.000 (50%) de quotas havidas originariamente pelo seu pai, Arnaldo Mamprim.

Confusos demonstrativos constantes do Termo de Verificação Fiscal

Entende que a autoridade lançadora atrela as quotas detidas desde janeiro de 1966 pela pessoa física do seu genitor, com participações societárias a partir de 30/12/96 de propriedade da FASPAR, ou seja, quando ela já não era mais sócia da COMERCIAL.

Bonificações e filhotes adquiridos a custo zero – referência às aquisições originais em agosto de 1983.

Cita o artigo 5º do Decreto-Lei 1.510/76, os Pareceres Normativos CST nº 68 de 23/9/77 e nº 39, de 19/10/81, cujo conteúdo objetivou o esclarecimento de consultas sobre a exegese do disposto nos artigos 4º e 5º do referido Decreto para afirmar a inexistência de tributação em virtude do recebimento de bonificações ou filhotes emergentes do aumento de capital com o aproveitamento de lucros e reservas e que tais bonificações não podem ser consideradas nova aquisição ou nova subscrição de quotas.

Na sua ótica o aumento de capital mediante incorporação de lucros ou reservas constitui mero remanejamento dos valores já existentes no balanço, não havendo mudança no volume financeiro nem entrada de novos valores no patrimônio da sociedade.

Afirma tratar-se de aumento contábil, nominal ou gratuito em contraposição ao aumento real, ou oneroso.

Na situação objeto da impugnação, entende que o lucro não saiu do patrimônio da sociedade, os aumentos de capital ocorreram por mera transferência de contas de lucros e reservas à conta de capital, não havendo subscrição, nem em dinheiro, nem em bens.

Conclui que o recebimento de bonificações em quotas não importa rendimento porque integra o patrimônio do beneficiário, sem custo. E se de rendimento não se trata, não ocorre em relação a tais valores a subscrição ou aquisição de novas quotas para efeito de enquadramento na regra do artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76.

Reafirma sua posição e lembra que os aumentos de capital ocorridos na sociedade Comercial Guilherme Mamprim Ltda, sobretudo no período assinalado, ou seja, 8/8/1983 a 25/9/1996 são oriundos da incorporação de reserva de correção monetária e de lucros, cuja capitalização era obrigatória, não havendo alternativa senão aumentar o capital social e consequentemente distribuir as bonificações, por disposição dos artigos 167 a 182 da Lei 6.404/76.

Direito adquirido e não mera expectativa de direito

Salienta que nem mesmo com a revogação do benefício fiscal pela Lei 7.713/88 ele teria perdido o direito à referida isenção, porque quando da publicação da lei revogadora já possuía as participações societárias por mais de cinco anos, sendo-lhe assegurado o direito adquirido de continuar usufruindo do benefício fiscal independente da data em que ocorreu a alienação da participação societária.

Com base no artigo 178 do CTN cita a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal e arremata dizendo que se o benefício fiscal tiver sido concedido sob condição onerosa a isenção se torna irrevogável. Considera ser indiscutível que a exigência de conservação da propriedade das participações por um prazo de cinco anos representa uma condição

onerosa, pois sendo elas negociáveis, está implícito na regra isentiva que o contribuinte deveria renunciar às oportunidades favoráveis que eventualmente lhe fossem oferecidas, objetivando a negociação ou compra de suas quotas nos cinco anos posteriores à aquisição ou subscrição.

Para reforçar posição de que a discussão gira em torno de isenção onerosa, concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, cita diversas jurisprudências do STJ e de Tribunais Federais, além de julgados do CARF.

Ao final, pugna pelo cancelamento da exigência fiscal.

(Destakes no original)

Julgamento de Primeira Instância

A 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte, por unanimidade, julgou improcedente a contestação do Impugnante, nos termos do relatório e voto registrados no acórdão recorrido, cuja ementa transcrevemos (processo digital, fls. 1.446 a 1.474):

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Exercício: 2009

PRELIMINAR. NULIDADE.

Uma vez que o auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento, não há que se cogitar de nulidade.

PRAZO PARA CONCLUSÃO DO PROCEDIMENTO FISCAL.

Não há na legislação tributária qualquer norma que fixe prazo para a conclusão do procedimento fiscal tendente a verificar o cumprimento das obrigações tributárias pelo sujeito passivo, bastando que a constituição do crédito tributário se dê antes do decurso do prazo decadencial.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. COMPETÊNCIA DO SERVIDOR.

O Mandado de Procedimento Fiscal é um instrumento interno de controle administrativo que não interfere na competência do Auditor-Fiscal para proceder ações fiscais ou constituir créditos tributários, porquanto essa competência é instituída por lei.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSIDADE DE SER ACOMPANHADA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional e exige que esta seja acompanhada, se for o caso, do pagamento devido e dos juros de mora. Na ausência do pagamento do tributo devido fica descaracterizada a denúncia espontânea.

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALIENAÇÃO. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, sem que gere direito adquirido ao contribuinte.

As vendas de ações efetuadas por pessoas físicas após 1º de janeiro de 1989 estão sujeitas ao imposto de renda sobre o lucro auferido, ainda que, na data da alienação, a participação societária já conte com mais de cinco anos no domínio do alienante. Inaplicável a isenção contida no artigo. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, por se encontrar revogada no momento da ocorrência do fato gerador.

MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DE LEI VIGENTE.

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

CUSTO DE AQUISIÇÃO. QUOTAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO.

No caso de quotas 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.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO IMPOSSIBILIDADE.

Nos lançamentos de ofício, a aplicação da multa de 75% sobre o tributo não pago no vencimento ou pagamento a menor, foi estabelecida por lei, cuja validade não pode ser contestada na via administrativa. A redução da multa de ofício somente é concedida se cumpridos os requisitos previstos na legislação tributária.

JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

Os juros de mora incidem sobre o imposto apurado no lançamento fiscal por expressa disposição legal.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade de leis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

(Destaques no original)

Recurso Voluntário

Discordando da respeitável decisão, o Sujeito Passivo interpôs recurso voluntário, basicamente repisando os argumentando apresentados na impugnação, o qual, em síntese, traz de relevante para a solução da presente controvérsia (processo digital, fls. 1.481 a 1.536):

1. Em sede preliminar, nulidade do lançamento:

1.1. pelas sucessivas e desarrazoadas prorrogações do prazo para conclusão;

1.2. pela ocorrência da denúncia espontânea;

1.3. pela inconstitucionalidade dos juros de mora e da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), aí se considerando pedido subsidiário de redução da referida penalidade para 20% (vinte por cento).

2. No mérito, discorre:

2.1. acerca do suposto direito adquirido à isenção prevista no DL nº 1.510, de 1976 (revogado pela Lei nº 7.713, de 1988), sobre o lucro auferido na alienação de ações, sob o fundamento de que se trata de benefício condicionado, cuja condição foi cumprida;

2.2. acerca de suposto equívoco da fiscalização ao misturar as participações da pessoa física com as da pessoa jurídica;

2.3. acerca das bonificações e filhotes adquiridos a custo zero.

3. Transcreve doutrina e jurisprudência perfilhados à sua pretensão.

É o relatório

Fl. 12 do Acórdão n.º 2402-008.247 - 2ª Sejul/4ª Câmara/2ª Turma Ordinária
Processo nº 10830.722093/2011-79

Voto

Conselheiro Francisco Ibiapino Luz - Relator

Admissibilidade

O recurso é tempestivo, pois a ciência da decisão recorrida se deu em 8/4/2015 (processo digital, fl. 1.478), e a peça recursal foi interposta em 5/5/2015 (processo digital, fl. 1.481), dentro do prazo legal para sua interposição. Logo, já que atendidos os demais pressupostos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, dele tomo conhecimento.

Preliminares

Nulidade do lançamento

Inicialmente, registre-se que o lançamento é ato privativo da Administração Pública, pelo qual se verifica e registra a ocorrência do fato gerador, a fim de apurar o quantum devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária prevista no artigo 113 da Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN). Portanto, à luz do art. 142 do mesmo Código, trata-se de atividade vinculada e obrigatória, como tal, sujeita à apuração de responsabilidade funcional em caso de descumprimento, pois a autoridade não deve nem pode fazer juízo valorativo acerca da oportunidade e conveniência do lançamento. Confirma-se:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Assim sendo, não se apresenta razoável o argumento do Recorrente de que o lançamento ora contestado é nulo, supostamente porque houve sucessivas prorrogações de prazo, denúncia espontânea, assim como inconstitucionalidade da multa de ofício e juros de mora. Não obstante mencionadas alegações, entendo que o auto de infração contém todos os requisitos legais estabelecidos no art. 10 do Decreto nº 70.235/72, que rege o Processo Administrativo Fiscal, trazendo, portanto, as informações obrigatórias previstas nos seus incisos I a VI, especialmente aquelas necessárias ao estabelecimento do contraditório, permitindo a ampla defesa do autuado. Confirma-se:

Decreto nº 70.235/72:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Nestes termos, ainda na fase inicial do procedimento fiscal, o Contribuinte foi regularmente intimado a apresentar documentos e esclarecimentos relativos à declaração de

ajuste anual atinentes ao ano-calendário de 2008 (DIRPF 2009). Portanto, compulsando os preceitos legais juntamente com os supostos esclarecimentos disponibilizados pelo Recorrente, a autoridade fiscal formou sua convicção, o que não poderia ser diferente, conforme preceitua o já transcrito art. 142 do CTN (processo digital, fls. 24 e seguintes).

A tal respeito, dito lançamento identificou a irregularidade apurada e motivou, de conformidade com a legislação aplicável à matéria, o procedimento adotado, tudo feito de forma transparente e precisa, como se pode observar na “Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal” e no “Demonstrativo de Apuração do Imposto Devido”, em consonância, portanto, com os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da legalidade (processo digital, fls. 2 a 22).

Tanto é verdade, que o Interessado refutou, de forma igualmente clara, a imputação que lhe foi feita, como se observa do teor de sua contestação e da documentação a ela anexada. Neste sentido, expôs os motivos de fato e de direito de suas alegações e os pontos de discordância, discutindo o mérito da lide relativamente a matéria envolvida, nos termos do inciso III do art. 16 do Decreto nº 70.235/72, não restando dúvidas de que compreendeu perfeitamente do que se tratava a exigência.

A propósito, enfatiza-se que o caso em exame não se enquadra nas hipóteses de nulidade previstas no art. 59 do Decreto nº 70.235/1972, sendo incabível sua declaração, por não se vislumbrar qualquer vício capaz de invalidar o procedimento administrativo adotado. Ademais, conforme art. 60 do mesmo Decreto, se fosse o caso, outras supostas irregularidades, incorreções ou omissões seriam sanadas se houvesse prejuízo ao sujeito passivo, sem que isso importasse forma diversa de nulidade. Confira-se:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

[...]

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Por fim, considerando a disposição vista no transcrito art. 60 do PAF, no mérito, trataremos, mais especificamente, das supostas sucessivas prorrogações de prazo e denúncia espontânea alegadas.

Isto posto, esta pretensão preliminar não pode prosperar, porquanto sem fundamento legal razoável.

Princípios constitucionais

Concernente aos argumentos recursais de que tais comandos foram agredidos, supostamente em face da inconstitucionalidade dos juros de mora e da multa de ofício de 75% (setenta e cinco por cento), manifesta-se não caber ao CARF apreciar questão de feição constitucional. Nestes termos, a Medida Provisória n.º 449, de 3 de dezembro de 2008, convertida na Lei n.º 11.941, de 27 de maio de 2009, acrescentou o art. 26-A no Decreto n.º 70.235, de 1972, o qual determina:

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei

ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

§ 6º O disposto no caput deste artigo não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

[...]

II – que fundamente crédito tributário objeto de: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

a) dispensa legal de constituição ou de ato declaratório do Procurador-Geral da Fazenda Nacional, na forma dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

b) súmula da Advocacia-Geral da União, na forma do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; ou (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

c) pareceres do Advogado-Geral da União aprovados pelo Presidente da República, na forma do art. 40 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Ademais, trata-se de matéria já sumulada por este Conselho, *in verbis*:

Súmula CARF nº 2. O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Abstraindo-se a questão constitucional posta, as aplicações da multa de ofício e dos juros de mora se impõem, respectivamente, pelos arts. 44, I, e 61, §3º, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 15 de junho de 2007. Confirma-se:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes **multas**:
(Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007) (grifo nosso)

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata; (Redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007)

Art. 61. [...]

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

Como visto, reportada matriz legal impede que a aplicação de tais acréscimos seja submetida à discricionariedade das autoridades tributárias, cujas atividades são vinculadas, nos termos do CTN, art. 142. Por conseguinte, o procedimento fiscal que ensejar lançamento de ofício apurando imposto a pagar, obrigatoriamente, implicará na cominação de mencionados acréscimos legais, nos exatos termos da legislação.

Acrescente-se que tais matérias já estão pacificadas perante este Conselho, cujos enunciados de Súmulas transcrevo na sequência:

Súmula CARF nº 4:

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais. **(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).**

Súmula CARF nº 108:

Incidem juros moratórios, calculados à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, sobre o valor correspondente à multa de ofício. **(Vinculante, conforme Portaria ME nº 129, de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019)**

Igualmente levando em consideração a disposição vista no transcrito art. 60 do PAF, no mérito, trataremos, mais especificamente, do pleito quanto à redução da multa de ofício.

Do exposto, improcede a argumentação do Recorrente, porquanto sem fundamento legal razoável.

Mérito**Alienação de participação societária - isenção do ganho de capital**

O Decreto-lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 4º, alínea “d”, afirmava não incidir imposto de renda sobre o ganho de capital das pessoas físicas nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. Confirma-se:

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos.

[...]

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

[...]

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no art. 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.

No entanto, mencionado benefício fiscal restou revogado, a partir de 1º de janeiro de 1989, pelos arts. 57 e 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, nestes termos:

Art. 57. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 1989.

Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os arts. 65 e 66 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário.

Nesse pressuposto, foram suscitadas dúvidas acerca dos efeitos advindos em decorrência da referida revogação, em especial, quanto às seguintes hipóteses:

1. mantém-se a presente isenção na subscrição ou aquisição da participação societária original processada até 31 de dezembro de 1983, data limite para o cumprimento do requisito temporal de 5 (cinco) anos antes da citada revogação, em 31/12/1988, ainda que a alienação tenha ocorrido já sob vigência do novo mandamento legal;

2. ainda que a alienação tenha ocorrido já sob vigência do novo mandamento legal, estende-se dito benefício fiscal à capitalização de lucros e reservas ocorrida a qualquer tempo ou somente àquela sucedida até 31/12/1983 (limite temporal de cinco anos na propriedade da participação antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88);

3. na apuração do ganho de capital, a capitalização de lucros e reservas compõem o custo de aquisição da correspondente participação alienada.

Participação societária adquiridas até 31/12/1983

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) firmou o entendimento de que não incide ganho de capital na alienação de participação societária adquirida até 31/12/1983 que permaneceu no patrimônio do contribuinte por, no mínimo, 5 (cinco) anos, até a revogação do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, em 31/12/1988, pela Lei nº 7.713, de 1988. Entendimento recepcionado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), a qual, nos termos da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, incluiu na lista de “Temas com dispensa de contestar e/ou recorrer”, alínea “u” do item 1.22, a isenção tratada no art. 4º, alínea “d” do mencionado normativo legal. Confirma-se:

u) Alienação de participação societária - Decreto-lei 1.510/76 - Isenção - Direito adquirido

Precedentes: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1164768/RS, AgRg no REsp 1141828/RS e AgRg no REsp 1231645/RS.

Resumo: A Primeira Seção do STJ fixou entendimento no sentido de que o contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária.

OBSERVAÇÃO 1: O entendimento acima explicitado não se aplica às ações bonificadas adquiridas após 31.12.1983, ante à impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de 05 (cinco) anos sem alienação até a revogação da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, indispensável à formação do direito, tratando-se, nesse passo, de mera expectativa de direito, com relação à qual se aplica a norma do art. 178 do CTN e não a garantia constitucional do direito adquirido. Ainda que as bonificações decorram das ações originais, não é correto afirmar que delas fazem parte, não passando de meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas. Na verdade, elas representam efetivo acréscimo patrimonial, não se comunicando a isenção tributária relativa ao imposto de renda quando da alienação, caso a aquisição tenha ocorrido após 31.12.1983. Precedente: ApelREEX 2007.71.03.002523-0, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/01/2011, TRF da 4ª Região.

OBSERVAÇÃO 2: A isenção é condicionada a certos requisitos, cuja observância é imprescindível: (i) presença da documentação comprobatória de titularidade das ações – aqui merece especial atenção o fato de que podem haver operações societárias que tenham repercussão no período de cinco anos necessário para a aquisição do direito, como, por exemplo, a cisão de determinada sociedade em que as ações antigas foram utilizadas para integralização do patrimônio da sociedade nova, com a consequente extinção das ações antigas; (ii) aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983; (iii) alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do DL 1.510/76, portanto, antes da revogação pela Lei 7.713/88.

Citado entendimento foi ratificado em 27 de junho de 2018, data de publicação do o Ato Declaratório PGFN nº 12, de 2018, comunicando a aprovação do Parecer SEI nº 74, de 2018, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, nestes termos:

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho

de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do PARECER SEI Nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 22 de junho de 2018, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexistam outros fundamentos relevantes:

“nas ações judiciais que fixam o entendimento de que há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros).”

JURISPRUDÊNCIA: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1.164.768/RS, AgRg no REsp 1.231.645/RS, REsp 1.659.265/RJ, REsp 1.632.483/SP, AgRg no AgRg no AREsp 732.773/RS, REsp 1.241.131/RJ, EDcl no AgRg no REsp 1.146.142/RS e AgRg no REsp 1.243.855/PR.

Consoante isso, independentemente de suposta convicção pessoal divergente acerca da matéria, resta a este julgador somente verificar se houve integral cumprimento do lapso temporal legalmente estabelecido e, em caso positivo, prover o benefício requerido, conforme estabelece o Regimento Interno do Carf, Anexo II, art. 62, § 1º, inciso II, alínea “c”, *verbis*:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

[...]

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

[...]

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

Na forma vista, o STJ e a PGFN firmaram entendimento de que referida isenção pode ser concedida nas alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei nº 7.713, de 1988, desde que o suposto beneficiário complete 5 (cinco) anos na titularidade da respectiva ação/quota ainda na vigência do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Visto a contextualização posta, passo à análise do caso concreto.

Em atendimento às requisições da fiscalização, o Recorrente apresentou documentação demonstrando a composição de sua participação societária, aí se incluindo a evolução das correspondentes aquisições, conforme demonstrativo e esclarecimentos transcritos do Termo de Verificação Fiscal (processo digital, fls. 9 e 10):

7. Em resposta, o contribuinte informou que no ano-calendário 2008 alienou ações/quotas que possuía nas “empresas do Grupo Frango Assado” acima referidas. Conforme consta da 18ª alteração contratual, firmada em **setembro de 1987**, recebeu as quotas da COMERCIAL em razão do falecimento de seu genitor, Arnaldo Mamprim, CPF 014.869.698-87. Juntou documentos denominados “DOC 01” a DOC 18”.

7.2. Expôs que, conforme DIRPF do exercício 1982, ano-calendário 1981, do genitor do contribuinte, Arnaldo Mamprim, CPF 014.869.698-87, desde 1981 ele já era sócio da COMERCIAL, sendo titular de um quinhão equivalente a 25% do capital da sociedade. Ainda no tocante à participação societária detida por seu genitor afirmou que:

7.2.1. De acordo com Instrumentos Particulares de Alteração Contratual firmados entre 08/08/1983 (15ª alteração) e 03/09/1987 (18ª alteração) – “DOC 02” – o genitor do fiscalizado manteve-se titular da parcela de 25% do capital da sociedade no período;

7.2.2. Tendo em vista o falecimento de seu genitor, o quinhão societário por ele detido foi transferido em partes iguais a seus filhos, Eunice Rosa Mamprim, e seu irmão, Arnaldo José Mamprim, CPF 184.310.458-09, conforme 18ª alteração contratual, firmada em 03/09/1987. Coube a cada beneficiário a parcela de 12,5% do capital da COMERCIAL;

[...]

8. Em diligência junto à COMERCIAL FRANGO ASSADO LTDA, CNPJ 72.908.353/0001-03, nova denominação social da COMERCIAL, foram obtidas cópias do contrato social da empresa e de todas as alterações firmadas entre 01/01/1966 e 11/08/2008 (1ª a 44ª).

8.1. Verifica-se que em outubro de 1998 ocorreu nova cisão parcial da COMERCIAL e o capital social de R\$ 448.000,00 foi simultaneamente transferido para a constituição de três novas sociedades, FRANGO ASSADO NORTE, FRANGO ASSADO SULESTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE.

8.2. Conforme a 23ª alteração contratual, firmada em 01/10/1993, registrada na JUCESP sob nº 185.336/93-0, vê-se que o fiscalizado, ARNALDO JOSÉ MAMPRIM, retirou-se da COMERCIAL em tal data.

8.3. O fiscalizado ingressou na COMERCIAL como novo sócio-quotista apenas em 1996, conforme 26ª alteração contratual, firmada em 25/09/1996, registrada na JUCESP sob nº 220.677/96-7.

(Destaque no original)

Oportuno salientar que, para fins de apuração do ganho de capital, a alienação é gênero do qual a herança se traduz espécie, eis que, na partilha em processo de inventário, há a transferência de propriedade das ações/quotas do espólio para o sucessor *causa mortis*. Assim entendido, no caso em exame, não mais subsiste o requisito da titularidade, durante o lapso temporal legalmente exigido para a fruição do mencionado benefício.

Nessa perspectiva, a própria Norma isencional revogada, em seu art. 4º, alínea “b”, tratava, expressamente, a transmissão de titularidade da participação societária na sucessão *causa mortis* como sendo espécie de alienação. Portanto, isso, por si só, refuta supostas dúvidas acerca da caracterização de alienação das mencionadas ações em reportadas espécies de transferências. Confirma-se:

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

a) pelo espólio, nas alienações “*mortis causa*”;

Em tal cenário, citada isenção tem natureza subjetiva, na medida em que atende situação personalíssima do contribuinte que cumpriu requisito temporal legalmente previsto, nessa condição, insuscetível de transferência via sucessão *causa mortis*. Logo, a titularidade do reportado direito era do ascendente falecido, e não do Recorrente. Este é o entendimento da Segunda Turma do STJ, no REsp nº 1.632.483/SP, nestes termos:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ENUNCIADO ADMINISTRATIVO Nº 2 DO STJ. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC/1973. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVO CONSTITUCIONAL. COMPETÊNCIA DO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES ACIONÁRIAS. DIREITO ADQUIRIDO. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. ALIENAÇÃO VIA SUCESSÃO

CAUSA MORTIS . IMPOSSIBILIDADE DE TRANSFERÊNCIA DO DIREITO À
ISENÇÃO AO SUCESSOR. ART. 111 DO CTN. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE.
AFASTAMENTO DAS NORMAS GERAIS DO CÓDIGO CIVIL.

1. Inexistência de ofensa ao art. 535 do CPC/1973, eis que o acórdão recorrido se manifestou de forma clara e fundamentada sobre a matéria posta em debate na medida necessária para o deslinde da controvérsia. Não há que se falar, portanto, em negativa de prestação jurisdicional, visto que tal somente se configura quando, na apreciação de recurso, o órgão julgador insiste em omitir pronunciamento sobre questão que deveria ser decidida, e não foi.

2. O acórdão recorrido se manifestou na esteira do entendimento da jurisprudência deste STJ, o qual firmou orientação no sentido de que a isenção concedida pelo art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976, pode ser aplicada a alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei n. 7.713/1988, desde que já implementada a condição da isenção. Esse implemento da condição significa completar cinco anos como titular das ações na vigência do Decreto-Lei n. 1.510/76.

3. A palavra alienação vem do latim *alienare* e significa transmitir a outrem bem ou direito. Não há na legislação de regência qualquer necessidade de manifestação de vontade para que haja alienação do direito, basta a transferência da titularidade para que se caracterize a alienação, o que, na hipótese, ocorreu pelo menos duas vezes com a sucessão *causa mortis* primeiro do avô e depois da avó da recorrente. Portanto, o argumento segundo o qual a sucessão universal *causa mortis* não configura alienação não prospera.

4. O fato de o então titular das ações, avô da recorrente, não ter usufruído do direito adquirido à isenção de Imposto de Renda prevista na alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/1976, não transfere tal isenção para sua sucessora, uma vez que o benefício está atrelado à titularidade das ações pelo prazo de cinco anos. Além disso, à época em que a impetrante se tornou titular das ações não mais seria possível implementar as condições para fruição da referida isenção, sobretudo porque já revogada pela Lei nº 7.713/1988.

5. Transferida a titularidade das ações para o sucessor *causa mortis*, não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido (reconhecido ao titular anterior) à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro auferido com a alienação das ações. É que, nos termos do art. 111, II, do CTN, a lei tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, o que impede o reconhecimento da pretensão da impetrante, ora recorrente. Por fim, faz-se necessário ressaltar que a relação jurídico-tributária atinente à isenção de Imposto de Renda discutida na hipótese está regida pelo Código Tributário Nacional, norma especial em relação ao Código Civil, razão pela qual, forte no princípio da especialidade, aplica-se a disciplina da norma especial em detrimento da norma geral.

6. Recurso especial parcialmente conhecido e não provido.

(REsp 1.632.483/SP, Segunda Turma, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 14/11/2016)

A proposto, nas transferências *causa mortis*, os bens e direitos são avaliados a valor de mercado ou considerados pelo valor constante na Declaração de Ajuste Anual do de cujus e terão como data de aquisição aquela a de abertura da sucessão, conforme preceitua a Instrução Normativa SRF nº 84, de 11 de outubro de 2001, arts. 20 e 21 respectivamente, *verbis*:

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.

[...]

Art. 21. Considera-se data de aquisição:

I - a da abertura da sucessão, na transferência causa mortis, inclusive na hipótese de cessão de direitos hereditários; (grifos acrescidos)

Nessa perspectiva, embora não conste nos autos, a exata data de falecimento do genitor do Recorrente, segundo a transcrição dos subitens “7.1” e “7.2” (18 alteração contratual), referida propriedade foi transferida ao Contribuinte no ano de 1987.

Ademais, conforme visto na transcrição dos subitens “8.1” a “8.3”, em 1º/10/1993, o Recorrente se retirou da empresa, somente nela reingressando novamente em 25/9/1996. Tocante a isso, a documentação anexada aos autos, por si só, é bastante suficiente para refutar o argumento do Recorrente de que sua retirada e posterior reingresso na sociedade teve por objeto “meros arranjos ocultos”, eis que inexistia sócio oculto na sociedade por quota de responsabilidade limitada.

Do exposto, é notório que referidas aquisições se deram posteriormente a 1983, razão por que fica afastado o benefício pretendido por falta do cumprimento de requisito indispensável, qual seja: deter a propriedade das reportadas ações por, no mínimo, 5 (cinco) anos, sem mudança de titularidade, enquanto vigente o Decreto-lei nº 1.510, de 1976, que perdurou até 31/12/1988.

Nestes termos, não há que se falar em confusão existente entre as participações da pessoa física supostamente detidas por seu genitor desde 1966 com as da pessoa jurídica FASPAR; pois, como se viu, reportada participação societária foi transferida do espólio por o Contribuinte posteriormente a 1983, data limite para o gozo do benefício pretendido.

Multa de ofício aplicável

No que se refere ao pedido subsidiário de redução da referida penalidade para 20% (vinte por cento), vale consignar que a o lançamento é atividade vinculada, nos termos do CTN, art. 142, parágrafo único, como tal, restando à autoridade fiscal aplicar citada penalidade no exato percentual legalmente previsto, nestes termos:

Art. 142. [...]

[...]

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional. as exigências são feitas nos estritos contornos do princípio da legalidade.

Do exposto, não há previsão legal para redução da presente penalidade.

Vinculação jurisprudencial

Como se há verificar, a análise da jurisprudência que o Recorrente trouxe no recurso deve ser contida pelo disposto nos arts. 472 da Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973 (Código de Processo Civil – CPC) e 506 da Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 (novo CPC), os quais estabelecem que a sentença não reflete em terceiro estranho ao respectivo processo. Logo, por não ser parte no litígio ali estabelecido, o Recorrente dela não pode se aproveitar. Confirma-se:

Lei nº 5.869, de 1973 - Código de Processo Civil:

Art. 472. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não beneficiando, nem prejudicando terceiros. Nas causas relativas ao estado de pessoa, se houverem sido citados no processo, em litisconsórcio necessário, todos os interessados, a sentença produz coisa julgada em relação a terceiros.

Lei nº 13.105, de 2015 - novo Código de Processo Civil:

Art. 506. A sentença faz coisa julgada às partes entre as quais é dada, não prejudicando terceiros.

Mais precisamente, as decisões judiciais e administrativas, regra geral, são desprovidas da natureza de normas complementares, tais quais aquelas previstas no art. 100 do CTN, razão por que não vinculam futuras decisões deste Conselho, conforme Portaria MF nº 343, de 09 de junho de 2015, que aprovou o Regimento Interno do CARF. Confirma-se:

Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:

I - que já tenha sido declarado inconstitucional por decisão definitiva plenária do Supremo Tribunal Federal;
[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016))

II - que fundamente crédito tributário objeto de:

a) Súmula Vinculante do Supremo Tribunal Federal, nos termos do art. 103-A da Constituição Federal;

b) Decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal ou do Superior Tribunal de Justiça, em sede de julgamento realizado nos termos dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, na forma disciplinada pela Administração Tributária;
[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016))

c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;

d) Parecer do Advogado-Geral da União aprovado pelo Presidente da República, nos termos dos arts. 40 e 41 da Lei Complementar nº 73, de 10 de fevereiro de 1993; e

e) Súmula da Advocacia-Geral da União, nos termos do art. 43 da Lei Complementar nº 73, de 1993.
[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 39, de 12 de fevereiro de 2016))

§ 2º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 - Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.
[http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0\(Redação dada pelo\(a\) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016\)](http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/anexoOutros.action?idArquivoBinario=0(Redação dada pelo(a) Portaria MF nº 152, de 03 de maio de 2016))

Fundamentos da decisão de origem

Por oportuno, vale registrar que os §§ 1º e 3º do art. 57 do Anexo II do RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, com a redação dada pela Portaria MF

nº 329, de 4 de junho de 2017, facultam o relator fundamentar seu voto mediante transcrição da decisão recorrida, quando o recorrente não inovar em suas razões recursais, *verbis*:

Art. 57. Em cada sessão de julgamento será observada a seguinte ordem:

[...]

§ 1º A ementa, relatório e voto deverão ser disponibilizados exclusivamente aos conselheiros do colegiado, previamente ao início de cada sessão de julgamento correspondente, em meio eletrônico.

[...]

§ 3º A exigência do § 1º pode ser atendida com a transcrição da decisão de primeira instância, se o relator registrar que as partes não apresentaram novas razões de defesa perante a segunda instância e propuser a confirmação e adoção da decisão recorrida. (Redação dada pela Portaria MF nº 329, de 2017)

Nessa perspectiva, quanto às demais questões levantadas no recurso, o Recorrente basicamente reiterou os termos da impugnação, nada acrescentando que pudesse alterar o julgamento *a quo*. Logo, tendo em vista minha concordância com os fundamentos do Colegiado de origem e amparado no reportado preceito regimental, adoto as razões de decidir constantes no voto condutor do respectivo acórdão, nestes termos:

Prazo para conclusão do lançamento

Quanto à alegação de descumprimento das normas que estabelecem as regras de emissão do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), assinala-se que o MPF é um instrumento interno de planejamento e controle das atividades e procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.

O eventual descumprimento de tais normas não retira quaisquer atributos do ato administrativo do lançamento, que são definidos pela lei, mas apenas pode ensejar a aplicação de penalidades disciplinares, se for o caso.

Sobre a matéria, mencione-se os seguintes julgados do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

PRELIMINAR - MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - COMPETÊNCIA DO AFRF. A competência para constituição do crédito tributário é do Auditor Fiscal da Receita Federal, não podendo ser restringida por ato administrativo de menor hierarquia que a lei que lhe atribuiu tal competência (Acórdão nº 10196616, de 06/03/2008).

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. O Mandado de Procedimento Fiscal instituído pela Port. SRF nº 1.265, de 22/11/99, é um instrumento de planejamento e controle das atividades de fiscalização, dispondo sobre a alocação da mão-de-obra fiscal, segundo prioridades estabelecidas pelo órgão central. Não constitui ato essencial à validade do procedimento fiscal de sorte que a sua ausência ou falta da prorrogação do prazo nele fixado não retira a competência do auditor fiscal que é estabelecida em lei (art. 7º da Lei nº 2.354/54 c/c o Dec.lei nº 2.225, de 10/01/85) para fiscalizar e lavrar os competentes termos. A inobservância da mencionada portaria pode acarretar sanções disciplinares, mas não a nulidade dos atos por ele praticados em cumprimento ao disposto nos arts 950, 951 e 960 do RIR/94. 142 do Código Tributário Nacional (...) (Acórdão CSRF/01-05.330, de 05/12/2005).

Salientada a desvinculação da validade do lançamento à existência do MPF, note-se que, no presente caso, não houve descumprimento do disposto no artigo 9º, parágrafo único, da Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, *verbis*:

Art. 9º As alterações no MPF, decorrentes de prorrogação de prazo, inclusão, exclusão ou substituição de AFRFB responsável pela sua execução ou

supervisão, bem como as relativas a tributos ou contribuições a serem examinados e período de apuração, serão procedidas mediante registro eletrônico efetuado pela respectiva autoridade outorgante, conforme modelo aprovado por esta Portaria.

Parágrafo único. Na hipótese de que trata o caput, o AFRFB responsável pelo procedimento fiscal identificará o sujeito passivo das alterações efetuadas, quando do primeiro ato de ofício praticado após cada alteração.

(destaque no original)

Observe-se, ainda, o que estabelece o artigo 12 da referida Portaria:

Art. 12. A prorrogação do prazo de que trata o art. 11 poderá ser efetuada pela autoridade outorgante, tantas vezes quantas necessárias, observado, em cada ato, o prazo máximo de sessenta dias, para procedimentos de fiscalização, e de trinta dias, para procedimentos de diligência.

(destaque no original)

Não há qualquer determinação para que seja dado ao sujeito passivo conhecimento das razões que motivaram as prorrogações, nem tampouco as prorrogações se restringem aos casos em que configurado o embaraço à fiscalização.

No Termo de Início de Procedimento Fiscal de fls. 26 e 27 consignou-se, quanto ao MPF, o seguinte:

10) Fica o contribuinte cientificado do Mandado de Procedimento Fiscal relativo ao presente procedimento fiscal que encontra-se disponível para consulta e acompanhamento por meio da Internet, no endereço eletrônico www.receita.fazenda.gov.br ("Serviços - Fiscalização - MPF Procedimento Fiscal - Consulta Mandado de Procedimento Fiscal"), com a utilização de **código de acesso: 70460782**, conforme dispõe a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007 (DOU20.12.2007).

(destaque no original)

O próprio impugnante reconhece que recebeu os Termos de Ciência da Continuidade do Procedimento Fiscal lavrados nas seguintes datas: 27/4/2010, 9/6/2010, 29/10/2010, 7/12/2010, 14/2/2011, 8/4/2011, e 31/5/2011.

Constata-se, portanto, a observância às regras estabelecidas pela referida portaria.

Esclareça-se, ainda, que o prazo previsto no parágrafo 2º do artigo 7º do Decreto n.º 70.235/1972 não é prazo para conclusão do procedimento fiscal, mas tão-somente lapso temporal que, decorrido sem qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos, redundaria na reaquisição da espontaneidade por parte do contribuinte. Todavia, verifica-se que a ação fiscal também se pautou no referido dispositivo legal.

O artigo 24 da Lei nº 11.457/2007, por sua vez, fixa prazo para a apreciação de petições, defesas ou recursos administrativos do contribuinte e, portanto, não se aplica na fase que antecede a formalização do lançamento, que possui natureza inquisitiva, porquanto o Decreto nº 70.235/1972 assegura o exercício do contraditório e da ampla defesa na fase litigiosa, instaurada com a impugnação da exigência (artigo 14).

Já a Lei n.º 9.784/1999, que regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal, também citada pela impugnante, tem apenas aplicação subsidiária na seara do processo administrativo fiscal.

Portanto, não se vislumbra a ocorrência de violação a quaisquer princípios norteadores da atuação administrativa, tais como os da legalidade, da eficiência, da celeridade processual, da motivação e da razoabilidade, dentre outros, ou de cerceamento do direito de defesa, nem tampouco a existência de vícios que iniquem o lançamento.

Denúncia espontânea

Outra afirmação da defesa é a de que com a apresentação da declaração antes de qualquer procedimento de ofício, estaria caracterizada a denúncia espontânea da infração. O argumento merece ponderação pelo que não se pode confundir a denúncia de uma infração com a de uma não infração. O que se denuncia é o ilícito tributário, a falta de recolhimento do tributo, para na sequência almejar o benefício da dispensa do pagamento de multa.

Dispõe o artigo 138 do CTN:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, **se for o caso**, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

(destaque no original)

A impugnante em alusão ao dispositivo transcrito, interpretando a expressão "*se for o caso*" entendeu que não há no termo obrigatoriedade de se pagar o tributo declarado, para que seja caracterizado o instituto.

A expressão está a demonstrar que "*se a lei dispuser diferentemente, a responsabilidade pela infração tributária poderá ser ilidida sem a efetuação do pagamento do tributo devido, restando para o contribuinte a saída da confissão da dívida e seu parcelamento, sem a necessária imputação de multa moratória cumulada com juros¹*".

Na discussão sobre a possibilidade de o parcelamento configurar denúncia espontânea, importante esclarecer que no direito positivo houve uma alteração substancial no Código Tributário pela Lei Complementar nº 104/2001. A partir desta reforma, foi incluído o artigo 155-A no texto do CTN, transcrito a seguir:

Art. 155-A. O parcelamento será concedido na forma e condição estabelecidas em lei específica.

§ 1º. Salvo disposição de lei em contrário, o parcelamento do crédito tributário não exclui a incidência de juros e multas.

Somente se a lei dispuser de modo contrário é que poderá o parcelamento servir para evitar a imposição de multa por infração tributária à obrigação de pagar. Assim, não tem sentido, em virtude da citada alteração legislativa, a discussão se o parcelamento encerra ou não pagamento para os fins do artigo 138 do CTN. De acordo com comando legal, a multa punitiva somente poderá ser excluída se lei ordinária dispuser contrariamente; não dispondo, aplica-se o artigo 155-A, § 1º, do CTN.

Em verdade o que se tem é que o contribuinte promoveu verdadeira classificação indevida de rendimentos, obviamente com a interpretação que melhor lhe convém para a defesa dos seus interesses. No caso concreto, a falta de recolhimento do tributo não se deu pela existência de outra possibilidade mencionada na legislação transcrita, mas sim pela interpretação segundo a qual os rendimentos seriam isentos. São duas situações completamente distintas. A primeira, gira em torno da discussão da existência de outra modalidade de acerto do crédito tributário que não somente o pagamento. A outra, aduzida pelo contribuinte é o não pagamento pelo entendimento de que não havia nada a ser pago.

A autoridade fiscal, agiu em estrita consonância com os ditames do artigo 142 do CTN e também conforme determina o artigo 841 do Regulamento do Imposto de Renda.

¹ http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/revista/rev_53/artigos/denuncia.htm

Art.841.O lançamento será efetuado de ofício quando o sujeito passivo (Decreto-Lei nº5.844, de 1943, art. 77, Lei nº2.862, de 1956, art. 28, Lei nº5.172, de 1966, art. 149, Lei nº8.541, de 1992, art. 40, Lei nº9.249, de 1995, art. 24, Lei nº9.317, de 1996, art. 18, e Lei nº9.430, de 1996, art. 42):

(...);

III-fizer declaração inexata, considerando-se como tal a que contiver ou omitir, inclusive em relação a incentivos fiscais, qualquer elemento que implique redução do imposto a pagar ou restituição indevida;

IV-não efetuar ou efetuar com inexatidão o pagamento ou recolhimento do imposto devido, inclusive na fonte;

(...);

VI-omitir receitas ou rendimentos. (...).

Nesta ordem de ideias, afastada a denúncia espontânea, a multa de ofício é exigível e integra o crédito tributário.

Bonificações adquiridas a custo zero.

Quanto às mutações havidas nas quantidades de quotas detidas pelo contribuinte, posteriormente à aquisição ou subscrição original, conforme Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (fls. 21 a 22), argumenta o impugnante que corresponderiam a bonificações adquiridas a custo zero, na proporção do quinhão societário por ele detido na sociedade, emergentes de aumento do capital social face à capitalização de lucros ou reservas.

De fato, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976 trazia regramento para apuração do ganho de capital, especialmente sobre o rateio das bonificações, tanto que remetia ao artigo 1º, ambos revogados pela Lei nº 7.713/1988. Já o Parecer Normativo CST nº 68/1977, ato normativo de caráter interpretativo, tinha o propósito de esclarecer o tratamento a ser dado às bonificações recebidas e a forma de cômputo delas na apuração de eventuais ganhos de capital.

Referido artigo definia que para efeitos da tributação do artigo 1º do mesmo Decreto-Lei, as bonificações são adquiridas a custo zero nas datas das subscrições ou aquisições a que correspondem, mas a validade do dispositivo perdurou até a vigência da lei revogadora, Lei nº 7.713/1988.

Portanto, desde 1º de janeiro de 1989 o tratamento tributário a ser considerado em relação às bonificações possui regramento nos §§ 3º e 4º do artigo 16 da Lei nº 7.713/1988:

Art. 16. O custo de aquisição dos bens e direitos será o preço ou valor pago, e, na ausência deste, conforme o caso:

(...)

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 estabelecia a forma de cálculo do custo de aquisição das ações distribuídas em decorrência do aumento do capital por incorporação do lucro e de reservas, como segue:

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.

Disto depreende-se que não há qualquer razão legal para ratear as bonificações adquiridas posteriormente a 31/12/1983 na forma estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976 visto que no regramento tributário atual as bonificações/quotas distribuídas pela empresa mediante incorporação de lucros ou reservas são consideradas ações novas cujo custo de aquisição é dado em função da origem das reservas que resultaram na distribuição das ações a título de bonificação.

Note-se que o Parecer Normativo CST nº 68/1977, citado pela impugnante, refere-se a legislação que não mais vigorava à data da ocorrência do fato gerador.

Acrescenta que, a prevalecer a tese de que as quotas recebidas em bonificação, decorrentes de aumento de capital por incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros, constituem subscrição de novas quotas, entende que esse mesmo valor deveria ser computado no custo de aquisição das participações/quotas alienadas, de modo que o aumento do valor das quotas subscritas seria anulado pelo correspondente aumento no valor do custo de aquisição das quotas alienadas. Com isto requer que do valor de R\$2.128.926,12 oriundo de capitalização de lucros acumulados em 25/9/1996 seja utilizado o percentual de 12,5% para incremento do seu custo de aquisição.

Leitura atenta da tabela de fl. 17, integrante do TVF, elaborada apenas para definir hipoteticamente a quantidade de quotas que estariam protegidas pela isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76, permite concluir que a autoridade lançadora identificou o capital social da em reais, na medida que examinou as alterações contratuais que previam aumento do capital com a conversão de lucros acumulados e, considerando o percentual de 12,5% do contribuinte, atribuiu o capital social individual em reais, já considerado incremento no custo de aquisição.

É o que se verifica do exame da tabela de fl. 18, abaixo reproduzida com os dados consolidados da COMERCIAL.

<i>Data da subscrição/aquisição</i>	<i>Capital social Total (em Reais)</i>	<i>Total de Quotas</i>	<i>% do capital integralizado em relação ao capital social total</i>	<i>% do sócio</i>	<i>Quotas subscritas/adquiridas pelo sócio</i>	<i>Capital social do sócio (em Reais) (**)</i>
25/09/1996	177.962,45	177.992	1,1626%	12,5%	22.249	22.249,06
05/10/1998	215.074,21	215.074	1,4048%	12,5%	26.884	26.884,28
30/04/2002	2.977.480,00	2.977.480	19,4479%	12,5%	372.185	372.185,00
31/03/2003	3.046.266,67	3.046.267	19,8972%	12,5%	380.783	380.783,33
14/11/2007	8.323.186,67	8.323.187	54,3644%	12,5%	1.040.398	1.040.398,33
11/08/2008	3.750,99	3.751	0,0245%	12,5%	469	468,87
11/08/2008	566.249,01	566.249	3,6986%	12,5%	70.781	70.781,13
Total	15.310.000,00	15.310.000	100,00%	12,5%	1.913.750	1.913.750,00

(**)Corresponde também, ao custo de aquisição atualizado, em Reais

Portanto, o que se verifica é que os custos de aquisição refletem os valores incorporados ao capital social da empresa a título de lucros acumulados.

Conclusão

Ante o exposto, rejeito a preliminar de nulidade suscitada no recurso e, no mérito, nego-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Francisco Ibiapino Luz