



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

Processo n° 10830.722095/2011-68
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-004.899 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 08 de junho de 2017
Matéria IRPF. GANHO DE CAPITAL.
Recorrente EUNICE ROSA MAMPRIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - MPF. AUSÊNCIA DE NULIDADE.

O Mandado de Procedimento Fiscal é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte. Eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

CONTENCIOSO. NULIDADE.

O direito ao contraditório e à ampla defesa é exercido após a instauração da fase litigiosa, com a impugnação ao lançamento.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

Não se cogita da aplicação do art. 138 do CTN quando não há pagamento.

TAXA SELIC. SÚMULA CARF Nº 4.

Os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos à taxa Selic para títulos federais.

INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE. SÚMULA CARF Nº 2.

O processo administrativo não é via própria para a discussão da constitucionalidade das leis ou legalidade das normas. Enquanto vigentes, os dispositivos legais devem ser cumpridos, principalmente em se tratando da administração pública, cuja atividade está atrelada ao princípio da estrita legalidade.

MULTA.

A multa exigida na constituição do crédito tributário por meio do lançamento fiscal de ofício decorre de expressa disposição legal.

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.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar as preliminares. No mérito, por maioria, negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Rayd Santana Ferreira, Andrea Viana Arraes Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Relatora e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier Lazarini, Cleber Alex Friess, Denny Medeiros da Silveira, Rayd Santana Ferreira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa. Ausente o conselheiro Carlos Alexandre Tortato.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração, fls. 2/7, que exige do contribuinte R\$ 2.994.018,75 de imposto, acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios, em razão da apuração de “GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS”.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal - TVF, fls. 8/21, a ação fiscal teve origem depois de analisada a Declaração de Ajuste Anual - DAA do exercício 2009, na qual a contribuinte informou ter recebido no ano-calendário 2008 como rendimentos isentos e não tributáveis a importância de R\$ 22.312.500,00. 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 Suleste Ltda, Centro de Serviços Frango Assado Sudoeste Ltda e Carvalho Pinto Automotivos e Conveniências Ltda, devendo o ganho de capital auferido corresponde ao rendimento ter sido oferecido à tributação.

Cientificada do Auto de Infração - AI, a contribuinte apresentou impugnação, que contém, em síntese:

- Preliminarmente, afirma que o lançamento é nulo, pois extrapolou-se o prazo para conclusão do procedimento fiscal, houve cerceamento do direito de defesa pela incompreensão do conteúdo do anexo I, fls. 21 e 22, exclusão da responsabilidade por infrações pela denúncia espontânea, inconstitucionalidade da multa de ofício e dos juros moratórios e reconhecimento do direito adquirido e impossibilidade de nulidade parcial.
- No mérito alega o enquadramento nas condições insculpidas no Decreto-Lei 1.510/76, que são confusos os demonstrativos constantes do Termo de Verificação Fiscal, que as bonificações foram adquiridas a custo zero – aquisições originais em agosto de 1983 e que tem direito adquirido à isenção e não expectativa de direito.

Foi proferido o Acórdão de impugnação, fls. 1.467/1.496, com a seguinte ementa e resultado:

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

Cientificado do Acórdão em 6/4/15 (cópia de Aviso de Recebimento - AR de fl. 1.500), a contribuinte apresentou recurso voluntário em 5/5/15, fls. 1.503/1.565 (no qual repisa argumentos apresentados na impugnação), que contém, em síntese:

PRELIMINARES

Entende que o auto de infração é nulo, pois:

- O procedimento fiscal é nulo pelas sucessivas e desarrazoadas prorrogações e extrapolação do prazo previsto para sua realização e conclusão, em descumprimento às determinações do próprio Mandado de Procedimento Fiscal (MPF). Cita decisões administrativas e afirma que o procedimento fiscal tem prazo máximo de duração de 360 dias e, no caso, o procedimento durou 16 meses e 25 dias, ferindo o princípio da razoável duração do processo. Afirma ser descabido o entendimento exarado no acórdão de impugnação de que somente com a apresentação da impugnação é que a contribuinte passa a ter direito ao contraditório e a ampla defesa.
- Houve cerceamento do direito de defesa pela incompreensão do conteúdo do anexo I, fls. 21/22. Afirma que é quase impossível decifrar os caminhos adotados ou a técnica empregada pelo auditor fiscal para pressupor que apenas 11.839 quotas da Comercial Guilherme Mamprim e 11.300 quotas das empresas Frango Assado Norte, Frango Assado Suleste e Frango Assado Sudoeste, estariam enquadradas na isenção tributária prevista no Decreto-Lei 1.510/76.
- Que deve ser excluída a responsabilidade por infrações pela denúncia espontânea. Afirma que 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. Explica que 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.

- Que é inconstitucional a multa de ofício de 75% e os juros moratórios à taxa selic. Que a multa deve ser reduzida para 20%.
- Que possui direito adquirido e não há possibilidade de nulidade parcial. Destaca que toda controvérsia está centrada no reconhecimento do direito adquirido ao não pagamento do IRPF sobre o ganho de capital oriundo da alienação de participação societária detida pelo pai desde antes de agosto de 1983, isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76 e revogada pela Lei nº 7.713/88. Entende que caso haja o reconhecimento do direito adquirido todo o lançamento deve ser anulado devendo ser afastada qualquer possibilidade de nulidade parcial e prejudicada a análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados.

MÉRITO

Diz que a controvérsia cinge-se ao reconhecimento de direito adquirido sobre a isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção instituída pelo Decreto-lei 1.510/76 e revogada pela Lei 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em 2008, após revogação. Cita o DL 1.510/76, artigos 2º, 4º e 5º.

Afirma que antes da revogação do DL 1.510/76 pela Lei 7.713/88, ou seja, antes de 31/12/88, as participações societárias da empresa Comercial Guilherme Mamprim já se encontravam sob a titularidade de seu genitor há mais de cinco anos - o genitor da contribuinte adquiriu as participações societárias antes de 22/12/83. Na Comercial Guilherme Mamprim, no período de 1/1/66 a 3/9/87, seu genitor manteve a condição de titular das participações societárias equivalente a 25% do capital da empresa, transferidas as seus herdeiros em 3/9/87, em razão de seu falecimento, que foram alienadas pela contribuinte em 2008. Assim, a contribuinte recebeu as quotas que lhe pertenciam por sucessão *causa mortis*, com todos e quaisquer direitos a elas atribuídos e/ou incorporados, inclusive o direito adquirido pelo *de cuius* à isenção tributária prevista no DL 1.510/76, artigo 4º, alínea 'd'.

Aduz que o STJ firmou entendimento no sentido de que é isento do imposto de renda o ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do DL 1.510/76 e negociadas após cinco anos da data da sua aquisição, ainda que a transação tenha ocorrido já na vigência da Lei 7.713/88. Disserta sobre direito adquirido.

Diz que o auditor fiscal fez uma miscelânea entre quotas/participações societárias de propriedade da pessoa física do contribuinte com quotas/participações societárias de propriedade da pessoa jurídica FASPAR, emergentes da subscrição/aquisição de quotas e capitalização. Afirma que a pessoa jurídica não se confunde com as pessoas físicas de seus sócios ou acionistas. Alega que o auditor fiscal distorceu a evolução das mutações ocorridas nos quantitativos de participações societárias/quotas detidas pelo genitor/contribuinte, com o propósito de fabricar supostas subscrições/aquisições de novas quotas por parte do contribuinte, o que nunca ocorreu.

Conclui que por isso, os quadros demonstrativos de fls. 10/12 do Termo de Verificação Fiscal - TVF estão eivados de nulidade, tornando nulo o auto de infração.

Sobre as bonificações e filhotes adquiridas a custo zero, a que se referem as aquisições e subscrições originalmente havidas em agosto de 1983, diz que não procede a alegação do julgador *a quo* de que em face do artigo 10 da Lei 9.249/95, o custo de aquisição das quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros, será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Explica que em decorrência da cisão parcial da Comercial Guilherme Mamprim (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 Guilherme Mamprim, 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 Guilherme Mamprim.

Registra em consequência que com a sua retirada da Comercial Guilherme Mamprim 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.

Examina o item 54 do TVF e afirma que as únicas quotas recebidas em bonificação oriundas de capitalização de lucros acumulados, foram decorrentes do aumento de capital da Comercial Guilherme Mamprim ocorrido conforme 26ª alteração contratual.

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.

Assim, as 1.971.250 quotas detidas pela contribuinte nas sociedades integrantes do grupo Frango Assado, alienadas em setembro de 2008, cumpriram os requisitos previstos no DL 1.510/76, de forma a usufruir do benefício fiscal, estando isentas do pagamento do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na alienação de participações societárias.

Cita o DL 1.510/76, art. 5º, o Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação - CST 68/77 e o CST 39/81, e conclui que não há tributação para a pessoa física beneficiária em virtude do recebimento de quotas em bonificação decorrentes do aumento de capital por incorporação de lucros apurados ou de reservas constituídas com esses lucros, e que tais bonificações não podem ser consideradas nova aquisição ou subscrição de quotas.

Requer a nulidade do auto de infração e caso não seja este o entendimento, o cancelamento do débito fiscal.

É o relatório.

Voto

Conselheira Miriam Denise Xavier Lazarini, Relatora.

ADMISSIBILIDADE

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

PRELIMINARES**Procedimento fiscal**

O Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) é instrumento de controle administrativo e de informação ao contribuinte, o que implica dizer que seu vencimento não constitui, por si só, causa de nulidade do lançamento e nem provoca a reaquisição de espontaneidade por parte do sujeito passivo.

Estando o contribuinte regularmente intimado do procedimento fiscal e com a espontaneidade suspensa, não há que se falar em vício de forma se foram seguidas as disposições legais pertinentes ao lançamento e à lavratura do auto de infração, contidas no art. 142 da Lei 5.172/66 – Código Tributário Nacional – e no art. 10 do Decreto 70.235/72.

Assim, tendo o auditor fiscal competência outorgada por lei para fiscalizar e constituir o crédito tributário pelo lançamento, eventuais omissões ou incorreções no Mandado de Procedimento Fiscal não são causa de nulidade do auto de infração.

Decisão recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais demonstra o entendimento do CARF, conforme se vê no Acórdão 9202-003.956 – 2ª Turma, de 22/4/16, assim ementado:

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

Exercício: 2000, 2001

*VÍCIOS DO MPF NÃO GERAM NULIDADE DO
LANÇAMENTO.*

As normas que regulamentam a emissão de mandado de procedimento fiscal MPF, dizem respeito ao controle interno das atividades da Secretaria da Receita Federal, portanto, eventuais vícios na sua emissão e execução não afetam a validade do lançamento.

Recurso Especial negado.

Logo, irrelevante os argumentos sobre prorrogação e prazos de vencimento do MPF.

Acrescente-se, de qualquer forma, como bem explicado no acórdão de impugnação, não houve no presente caso o descumprimento do disposto na Portaria RFB nº 11.371, de 12/12/07, e que 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.

Quanto à duração do procedimento fiscal, não há prazo previsto em lei para conclusão dos trabalhos fiscais. Vê-se que a recorrente se confunde quanto ao procedimento que culminou com a lavratura do auto de infração em questão com o processo administrativo fiscal propriamente dito.

O Decreto 70.235/72 dispõe que:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto; [...]

O Termo de Início tem por finalidade cientificar o sujeito passivo de que ele se encontra sob procedimento fiscal, e intimá-lo a apresentar, em dia e local nele determinados, os documentos necessários à verificação do regular cumprimento das obrigações.

E ainda, prevê a Constituição Federal, no artigo 5º:

Art. 5º [...]

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes. (grifo nosso)

Necessário esclarecer que o processo administrativo fiscal somente se instaura com a interposição da impugnação pelo contribuinte, de conformidade com o artigo 14 do Decreto 70.235/72, que regula o processo administrativo fiscal federal:

Art. 14. A impugnação da exigência instaura a fase litigiosa do procedimento.

Fica claro da leitura dos artigos citados que não é durante o procedimento de fiscalização (procedimento investigatório) que devem ser garantidos o contraditório e a ampla defesa, e sim no processo administrativo, que apenas se instaura com a impugnação do contribuinte ao lançamento (art. 14 do Decreto 70.235/72). É a partir desse momento que devem ser assegurados ao sujeito passivo tais direitos, como efetivamente foram, tendo sido o sujeito passivo cientificado do presente processo e da abertura do prazo para apresentar impugnação, que foi tempestivamente apresentada.

Cerceamento do direito de defesa - planilha do anexo I

As planilhas elaboradas pelo auditor fiscal que constam no anexo I do TVF, fls. 22/23, apenas demonstram como ocorreu a evolução do capital social subscrito das empresas do genitor da contribuinte, conforme alterações contratuais destacadas no referido anexo.

A recorrente limita-se a alegar que não entendeu o conteúdo das planilhas que constam no anexo I do TVF sem trazer argumentos capazes de desconstituí-las ou mesmo

outra planilha indicando o que entende como correto, demonstrando qualquer equívoco no trabalho fiscal.

Acrescente-se que tais planilhas foram elaboradas pelo fiscal atuante com o intuito de demonstrar quais quotas o genitor da contribuinte possuiu por mais de cinco anos na vigência do Decreto-Lei 1.510/76. Isto para que se fosse o caso de se considerar que o genitor tivesse direito adquirido à isenção do DL 1.510/76 e que tal direito tivesse sido transmitido à fiscalizada. Contudo, como se verá no mérito, não se admite tal direito adquirido à isenção, sendo irrelevante o conteúdo de tais planilhas e os argumentos de defesa sobre ela.

Denúncia espontânea

Quanto à denúncia espontânea, assim dispõe o CTN, art. 138:

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.

Assim, configura-se a denúncia espontânea, exoneradora da imposição de multa, o ato do contribuinte de efetuar o pagamento integral ao Fisco do débito principal, corrigido monetariamente e acompanhado de juros moratórios, antes de iniciado qualquer procedimento fiscal, o que não ocorreu no presente caso.

A recorrente, em sua Declaração de Ajuste Anual - DAA, declarou o rendimento como isento, não o oferecendo à tributação. Assim, como não houve o recolhimento do tributo, não há que se falar em denúncia espontânea.

Juros à taxa Selic

Quanto à utilização da taxa Selic, a matéria encontra-se sumulada pelo CARF:

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.

Inconstitucionalidade da multa de ofício

Não há que se falar em inconstitucionalidade ou ilegalidade. A validade ou não da Lei, em face da suposta ofensa a princípio de ordem constitucional, escapa ao exame da administração, pois se a lei é demasiadamente severa, gerando injustiça, cabe ao Poder Legislativo fazer a sua revisão, ou ao Poder Judiciário declarar a ilegitimidade de um texto legal em face da Constituição, quando o preceito nele inserido se mostre evidentemente em desconformidade com a Lei Maior. Nesse sentido, a inconstitucionalidade ou ilegalidade de

uma lei não se discute na esfera administrativa. À fiscalização da RFB não assiste o direito de questionar a lei, tão somente, zelar pelo seu cumprimento, sendo o lançamento fiscal um procedimento legal a que a autoridade fiscal está vinculada.

Ademais, o Decreto 70.235/72, dispõe que:

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.

Acrescente-se o que dispõe a Súmula CARF nº 2:

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

Direito adquirido e nulidade parcial

Novamente a contribuinte alega possuir direito adquirido. Como já mencionado no tópico acima sobre "Cerceamento do direito de defesa - planilha do anexo I", a questão será enfrentada na análise do mérito, quando será demonstrado que não há qualquer direito adquirido à isenção quando da alienação da participação societária.

Acrescente-se que caso fosse reconhecida a isenção de parte dos valores lançados, ainda assim não haveria que se falar em nulidade do lançamento, ele seria apenas retificado em face de sua improcedência parcial.

MÉRITO

Inicialmente, destaca-se que a atividade vinculada do agente administrativo não o permite interpretar a lei de forma diversa, devendo observar o disposto no CTN, art. 142:

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.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

O Código Tributário Nacional determina que aplica-se ao lançamento, a lei vigente no momento da ocorrência do fato gerador:

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

Quanto à incidência de imposto sobre a renda quando da alienação do bem, no caso a participação societária, assim dispõe a Lei 7.713/88, art. 3º:

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei. (grifo nosso)

§ 3º 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, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. (grifo nosso)

§ 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.

Portanto, o fato gerador ora em análise ocorreu quando a autuada alienou sua participação societária em 2008, sendo devido o imposto sobre a renda incidente sobre o ganho de capital apurado.

Assim, as alegações apresentadas não têm o condão de afastar a autuação.

Contudo, em que pese o entendimento acima, passa-se a analisar os argumentos da recorrente sobre o suposto direito adquirido à isenção.

Alega a recorrente que possui direito adquirido à isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76, pois seu genitor havia permanecido com a participação societária há mais de cinco anos quando da revogação do DL 1.510/76 pela Lei 7.713/88.

O DL 1.510/76 dispunha que:

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 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional

[...]

Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
[...]

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

Entretanto, tal legislação foi revogada pela Lei 7.713/88, que dispõe:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

[...]

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

[...]

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social. (grifo nosso)

[...]

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. (grifo nosso)

A lei que concede a isenção não gera direito adquirido a favor do contribuinte. A isenção pode ser usufruída enquanto vigente a norma isentiva. Revogada referida norma, o tributo volta a ser exigível em relação aos fatos ocorridos posteriormente à revogação.

Sobre isso, o CTN, no art. 178, dispõe que:

Art. 178 - A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104.

A isenção do DL 1.510/76, artigo 4º, alínea 'd', havia sido concedida sob determinada condição (ficar o contribuinte por cinco anos sem alienar sua participação societária), mas não foi por prazo certo. Apenas seria por prazo certo se a lei tivesse estabelecido um tempo após os cinco anos que o contribuinte permaneceu na sociedade, para que ele alienasse sua participação societária. Assim, caso atendidas as condições estabelecidas,

ou seja, além de ficar por mais de cinco anos na sociedade, o contribuinte alienasse sua participação no prazo certo estabelecido na lei isentiva, ele estaria dispensado de pagar o imposto. Contudo, este não é o caso, pois a isenção ora tratada foi por prazo indeterminado e, sendo assim, uma vez revogada a norma isentiva, não há mais que se falar em isenção, muito menos em direito adquirido.

Portanto, a isenção do artigo 4º, alínea "d" do Decreto-Lei n.º 1.510/76, não se amolda às condicionantes do art. 178, do CTN, não gerando direito adquirido após sua revogação.

Acrescente-se a isso, o fato de ter a contribuinte adquirido a propriedade das participações societárias por ocasião da morte de seu pai, momento da abertura da sucessão. Da análise dos autos, conforme consta no acórdão de impugnação, o óbito ocorreu em 1985. Portanto, à época da publicação da Lei 7.713, 31/12/88, a contribuinte ainda não tinha completado a condição objetiva do DL 1.510/76, qual seja, permanecer cinco anos sem alienar sua participação societária.

Em recente decisão, a câmara superior do CARF posicionou-se sobre o assunto, conforme Acórdão 9202-004.507, 25/10/16, assim ementado:

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

Exercício: 2004

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO
SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA
DE DIREITO ADQUIRIDO.*

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido a regime jurídico.

Cabe citar também jurisprudência firmada pelo STJ:

*TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE
AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO.
REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178 DO CTN.
NÃO OCORRÊNCIA. LEI 7.713/1988. REVOGAÇÃO.
POSSIBILIDADE.*

1. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178 do CTN, só ocorrerá se atendidos os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Situação não configurada nos autos.

2. O art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76 fixa o termo inicial do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), não determinando o termo final, ou seja, é isenção por prazo indeterminado, revogável, portanto, por lei posterior.

3. Com o advento da Lei 7.713/88 operou-se a revogação da isenção. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido. (Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.164.494/RS 09 de fevereiro de 2010)

Sendo assim, considerando que o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, foi expressamente revogado, deve ser aplicada a Lei nº 7.713, de 1988, aos fatos geradores ocorridos durante a sua vigência.

Quanto aos argumentos sobre as planilhas elaboradas pela fiscalização onde foi demonstrado a evolução da participação societária, considerando, inclusive, as bonificações, eles não merecem acolhida e dispensam qualquer análise, pois tais planilhas e argumentos apenas teriam relevância caso houvesse direito adquirido à isenção de pelo menos parte das quotas, o que, como visto acima, não existe. Portanto, por evidente perda de objeto, não cabe mais tecer considerações sobre o assunto.

CONCLUSÃO

Sendo assim, correto o procedimento fiscal que apurou o IRPF ora lançado.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar as preliminares, e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini