



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

Processo nº 13819.720512/2016-99
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2401-005.250 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de fevereiro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente YEDA KITANO CHERUBINI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2013

LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.

Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO. ISENÇÃO. DECRETO Nº 1.510/76. APLICAÇÃO.

A manutenção da participação societária da empresa pelo período de 05 (cinco) no decorrer da vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, importa na não incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido a partir da alienação de aludido direito, nos termos do artigo 4º, alínea “d”, daquele Diploma Legal, ainda que o ato negocial tenha ocorrido posteriormente à revogação de referida benesse fiscal, em face do direito adquirido pelo contribuinte no período sob a égide do precitado comando legal.

CUSTO DE AQUISIÇÃO DA PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. CAPITALIZAÇÃO DE RESERVAS E LUCROS. EFEITOS.

Somente o aumento de capital, mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com lucros, possibilita o incremento no custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas constituídas com esses lucros que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida.

MULTA DE OFÍCIO. CONFISCATÓRIA. INCONSTITUCIONALIDADE. INCOMPETÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 02.

A argumentação sobre o caráter confiscatório da multa aplicada no lançamento tributário não escapa de uma necessária aferição de constitucionalidade da legislação tributária que estabeleceu o patamar das penalidades fiscais, o que é vedado ao CARF, conforme os dizeres de sua Súmula n. 2

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento parcial para afastar o ganho de capital sobre o lote de 4.655.628 ações, nos termos do voto do Relator. Com base no art. 58, § 5º, do Anexo II do Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, o conselheiro José Alfredo Duarte Filho não votou, dado que substituiu o conselheiro Virgílio Cansino Gil que, na reunião passada, deu provimento parcial para afastar o ganho de capital sobre um lote de 6.152.646 ações. O conselheiro Cleberson Alex Friess solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Cleberson Alex Friess, Andrea Viana Arrais Egypto, Luciana Matos Pereira Barbosa, José Alfredo Duarte Filho e Rayd Santana Ferreira. Ausente os Conselheiros Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Miriam Denise Xavier e Fernanda Melo Leal.

Relatório

YEDA KITANO CHERUBINI, contribuinte, pessoa física, já qualificada nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 1ª Turma da DRJ em Fortaleza/CE, Acórdão nº 08-36.532/2016, às fls. 750/798, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação ao exercício 2013, conforme peça inaugural do feito, às fls. 06/08, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 22/03/2016 (AR e-fl. 716), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrentes dos seguintes fatos geradores:

a) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS - INFRAÇÃO: OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES. Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienações de ações ou quotas não negociadas em bolsa de valores, conforme relatório fiscal em anexo.

b) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS INFRAÇÃO: APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA DE VALORES - DL 1.510/76. Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de ações ou quotas não negociadas em bolsa de valores, conforme relatório fiscal em anexo

Regularmente intimada e inconformada com a Decisão recorrida, a autuada apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 806/837, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após relato detalhado das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, pugnando preliminarmente pela nulidade do lançamento por erro na apuração da base de cálculo.

Afirma, da análise do TVF que, caso a referida alienação estivesse sujeita à tributação do IR, o que não está, o agente fiscal promoveu cálculos esdrúxulos para excluir do custo de aquisição das ações alienadas, o valor correspondente a determinados aumentos do valor do capital da Yoki, realizados mediante a capitalização de reservas de correção monetária do capital, de reservas de capital, cuja origem não foi explicitada pelo agente fiscal.

Destarte, como a exigência de tributo está condicionada à realização fática integral de situação legalmente prevista, e esta depende de diversos elementos - dentre eles a BASE DE CÁLCULO - impõe-se concluir que a falta de verificação integral e completa, por parte das autoridades administrativas, no cálculo do montante tributável afeta, de forma absoluta, a LIQUIDEZ e CERTEZA do lançamento, elementos esses indispensáveis para que possa ele validamente prosperar, por estas razões, devendo ser declarado nulo.

Quanto ao mérito, afirma ter direito adquirido à isenção do IR incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação do lote de 6.152.646 ações por ela adquiridas antes de 1988 e alienadas em agosto de 2012.

Esclarece que por disposição contida no artigo 4º alínea "d" do Decreto-lei nº 1.510/1976, que teve vigência até 31 de dezembro de 1988, os contribuintes que adquirissem

ações, por óbvio dentro do período de vigência desse diploma legal deveriam mantê-las em seu poder por no mínimo 5 (cinco) anos, e, a partir do término desse período, fariam jus à isenção do IR incidente sobre o ganho de capital que viessem a auferir na sua alienação e, independentemente da data em que viessem a aliená-las. Pois bem, se é assim e, tendo ocorrido, em julho de 2012, a alienação daquelas 6.152.646 ações de emissão da Yoki, detidas pela Recorrente e por ela adquiridas na vigência do Decreto-lei n. 1.570/1976, conforme descrito e atestado no TVF, parte em 1981 e parte em 1986, ou seja, exatos 31 e 26 anos após a sua aquisição, está esta alienação amparada pela norma isentiva revogada porquanto, quando da transferência dessas ações, a Impugnante já havia preenchido todas as condições para gozo do benefício, pois: (i) adquiriu as ditas ações alienadas na vigência do Decreto-lei n. 1.510/1976; e (ii) manteve-as sob sua titularidade por período superior ao prazo de 5 (cinco) anos previsto na norma legal vigente na oportunidade da aquisição.

Aduz ser impossível à lei nova (Lei n. 7.713/1988) retrooperar, afetando situações jurídicas consolidadas na vigência de norma anterior e válida (Decreto-lei 1.510/1976). Assim, tendo as ações sido adquiridas sob a vigência do referido decreto-lei, na data em que restou completado o prazo legalmente fixado de 5 (cinco) anos estando elas ainda na posse da Impugnante, aperfeiçoou-se a condição imposta no mencionado diploma legal, passando esta a fazer jus ao benefício isencional, independentemente da data em que as ações viessem a ser alienadas e desde que tenham elas sido adquiridas durante a vigência do instrumento normativo concessivo da isenção, colacionando jurisprudência sobre o tema.

Explicita também que conforme constou de maneira minuciosa no TVF, o valor do capital social da Yoki, neste período de quase 30 (trinta) anos, sofreu diversas majorações em razão da incorporação de reservas, tais como a de correção monetária do capital, enquanto vigente o sistema de atualização monetária e dos lucros acumulados. Todavia, conforme restou comprovado pela análise realizada pela fiscalização, nenhum desses aumentos resultou em emissão de novas ações as quais, vale ressaltar, nunca tiveram valor nominal. Contudo, não tendo sido emitidas novas ações em decorrência dos sucessivos aumentos de capital da Yoki, ocorridos ao longo de quase 30 anos, pode-se afirmar, com certeza, que todas as 6.152.646 ações que a Impugnante detinha até 1988 estavam, portanto, sujeitas à isenção do IR sobre o ganho de capital apurado na sua alienação, conforme previsto no já citado Decreto-lei n. 1.510, de 1976. Assim, não há qualquer sentido no raciocínio desenvolvido pelo agente fiscal e descrito no TVF, na direção de que, em 2012, as 6.152.646 ações da Yoki não representava o mesmo quinhão de capital que representava quando da aquisição dessas ações. O procedimento e as conclusões ali contidas são frontalmente contrárias à comprovação de que as 6.152.646 ações possuídas pela Impugnante, antes de 1988, são exatamente as mesmas 6.152.646 ações alienadas em 2012, assim, não sendo devido a incidência de imposto de renda.

Alega que a extinta reserva de correção monetária do capital, só servia para o aumento do capital social, não gerando qualquer acréscimo para o sócio ou acionista da empresa, posto que naquela oportunidade e até quando existiu tal procedimento, as pessoas físicas tinham autorização legal para promover a atualização monetária dos seus bens e direitos.

Afirma, da análise do TVF que, caso a referida alienação estivesse sujeita à tributação do IR, o que não está, o agente fiscal promoveu cálculos esdrúxulos para excluir do custo de aquisição das ações alienadas, o valor correspondente a determinados aumentos do valor do capital da Yoki, realizados mediante a capitalização de reservas de correção monetária do capital, de reservas de capital, cuja origem não foi explicitada pelo agente fiscal.

Insurge-se ainda quanto a aplicação da multa de ofício no patamar de 75% por possuir nítido caráter CONFISCATÓRIO, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para decretar a nulidade do Auto de Infração, tornando-o sem efeito e, no mérito, sua absoluta improcedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso voluntário e passo ao exame das alegações recursais.

PRELIMINAR DE NULIDADE DOS LANÇAMENTOS

A recorrente pugna preliminarmente pela nulidade do lançamento por erro na apuração da base de cálculo.

Afirma, da análise do TVF que, caso a referida alienação estivesse sujeita à tributação do IR, o que não está, o agente fiscal promoveu cálculos esdrúxulos para excluir do custo de aquisição das ações alienadas, o valor correspondente a determinados aumentos do valor do capital da Yoki, realizados mediante a capitalização de reservas de correção monetária do capital, de reservas de capital, cuja origem não foi explicitada pelo agente fiscal.

Destarte, como a exigência de tributo está condicionada à realização fática integral de situação legalmente prevista, e esta depende de diversos elementos - dentre eles a BASE DE CÁLCULO - impõe-se concluir que a falta de verificação integral e completa, por parte das autoridades administrativas, no cálculo do montante tributável afeta, de forma absoluta, a LIQUIDEZ e CERTEZA do lançamento, elementos esses indispensáveis para que possa ele validamente prosperar, por estas razões, devendo ser declarado nulo.

Em que pesem as substanciosas razões ofertadas pela contribuinte, seu inconformismo, contudo, não tem o condão de prosperar. Do exame dos elementos que instruem o processo, conclui-se que os lançamentos, corroborados pela decisão recorrida, apresentam-se formalmente incensuráveis, devendo ser mantidos em sua plenitude.

De fato, o ato administrativo deve ser fundamentado, indicando a autoridade competente, de forma explícita e clara, os fatos e dispositivos legais que lhe deram suporte, de maneira a oportunizar a contribuinte o pleno exercício do seu consagrado direito de defesa e contraditório, sob pena de nulidade.

E foi precisamente o que aconteceu com o presente lançamento. A simples leitura dos anexos das autuações, especialmente do "Demonstrativo de Apuração Detalhado do Imposto", Termo de Verificação Fiscal e demais informações fiscais, não deixa margem de dúvida recomendando a manutenção do lançamento.

Consoante se positiva dos anexos encimados, a fiscalização ao promover os lançamentos demonstrou de forma clara e precisa os fatos que lhes suportaram, ou melhor, os fatos geradores do crédito tributário, não se cogitando na nulidade dos procedimentos.

Melhor elucidando, os cálculos dos valores objetos dos lançamentos foram extraídos das diligências realizadas, bem como da documentação fornecida pelo próprio sujeito passivo, rechaçando qualquer dúvida quanto à regularidade do procedimento adotado pelo fiscal autuante, como procura demonstrar à autuada, uma vez que agiu da melhor forma, com estrita observância à legislação de regência.

Destarte, é direito da contribuinte discordar com a imputação fiscal que lhe está sendo atribuída, sobretudo em seu mérito, mas não podemos concluir, por conta desse fato, isoladamente, que o lançamento não fora devidamente fundamentado na legislação de regência. O argumento de erro na eleição da base de cálculo, custo de aquisição, se confunde com o mérito que iremos tratar posteriormente, não ensejando em nulidade

Dito isto, afasto a preliminar suscitada.

MÉRITO

Conforme se depreende do exame dos elementos que instruem o processo, em face da contribuinte fora lavrado Auto de Infração, exigindo-lhe crédito tributário concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, incidente sobre Ganhos de Capital na Alienação de Bens e Direitos, em relação ao ano-calendário 2012, conforme peça inaugural do feito, às fls. 06/08, e demais documentos que instruem o processo.

Com mais especificidade, a Fiscalização apurou ganhos de capital decorrentes de duas operações distintas, vejamos:

a) O ganho de capital apurado na venda do lote de 6.152.646, representando 10,92% do total das ações alienadas, sendo consideradas isentas pela contribuinte, posto que esse lote de ações foi adquirido na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76;

b) O ganho de capital apurado na venda do lote de 50.177.843, representando 89,08% das ações alienadas, sendo incorreto o custo de aquisição adotado pela contribuinte.

Dito isto, iremos analisar as razões recursais de maneira separadas.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DO LOTE DE 6.152.646 AÇÕES - ISENÇÃO - DECRETO LEI Nº 1.510/76

O auditor fiscal, aduz não ser aplicável a isenção, pois, no seu entendimento, somente as ações adquiridas na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76 e alienadas até 31/12/1988, fariam jus a tal benefício. Ainda a respeito desse lote de ações, entendeu que mesmo se fosse aplicada a isenção, não seria possível reputar todo o lote, posto que, o capital da Yoki sofreu, ao longo dos anos, diversas majorações com reservas, não havendo como considerar, em seu entendimento, que o quinhão de capital representado pelas 6.152.642 ações era, quando da aquisição dessas ações, o mesmo que a recorrente alienou em 2012.

Por sua vez, a contribuinte afirma ter direito adquirido à isenção do IR incidente sobre o ganho de capital auferido na alienação do lote de 6.152.646 ações por ela adquiridas antes de 1988 e alienadas em agosto de 2012.

Esclarece que por disposição contida no artigo 4º alínea "d" do Decreto-lei nº 1.510/1976, que teve vigência até 31 de dezembro de 1988, os contribuintes que adquirissem ações, por óbvio dentro do período de vigência desse diploma legal deveriam mantê-las em seu poder por no mínimo 5 (cinco) anos, e, a partir do término desse período, fariam jus à isenção do IR incidente sobre o ganho de capital que viessem a auferir na sua alienação e, independentemente da data em que viessem a aliená-las. Pois bem, se é assim e, tendo ocorrido, em julho de 2012, a alienação daquelas 6.152.646 ações de emissão da Yoki, detidas pela Recorrente e por ela adquiridas na vigência do Decreto-lei n. 1.570/1976, conforme

descrito e atestado no TVF, parte em 1981 e parte em 1986, ou seja, exatos 31 e 26 anos após a sua aquisição, está esta alienação amparada pela norma isentiva revogada porquanto, quando da transferência dessas ações, a Impugnante já havia preenchido todas as condições para gozo do benefício, pois: (i) adquiriu as ditas ações alienadas na vigência do Decreto-lei n. 1.510/1976; e (ii) manteve-as sob sua titularidade por período superior ao prazo de 5 (cinco) anos previsto na norma legal vigente na oportunidade da aquisição.

Aduz ser impossível à lei nova (Lei n. 7.713/1988) retrooperar, afetando situações jurídicas consolidadas na vigência de norma anterior e válida (Decreto-lei 1.510/1976). Assim, tendo as ações sido adquiridas sob a vigência do referido decreto-lei, na data em que restou completado o prazo legalmente fixado de 5 (cinco) anos estando elas ainda na posse da Impugnante, aperfeiçoou-se a condição imposta no mencionado diploma legal, passando esta a fazer jus ao benefício isencional, independentemente da data em que as ações viessem a ser alienadas e desde que tenham elas sido adquiridas durante a vigência do instrumento normativo concessivo da isenção, colacionando jurisprudência sobre o tema.

Explicita também que conforme constou de maneira minuciosa no TVF, o valor do capital social da Yoki, neste período de quase 30 (trinta) anos, sofreu diversas majorações em razão da incorporação de reservas, tais como a de correção monetária do capital, enquanto vigente o sistema de atualização monetária e dos lucros acumulados. Todavia, conforme restou comprovado pela análise realizada pela fiscalização, nenhum desses aumentos resultou em emissão de novas ações as quais, vale ressaltar, nunca tiveram valor nominal. Contudo, não tendo sido emitidas novas ações em decorrência dos sucessivos aumentos de capital da Yoki, ocorridos ao longo de quase 30 anos, pode-se afirmar, com certeza, que todas as 6.152.646 ações que a recorrente detinha até 1988 estavam, portanto, sujeitas à isenção do IR sobre o ganho de capital apurado na sua alienação, conforme previsto no já citado Decreto-lei n. 1.510, de 1976. Assim, não há qualquer sentido no raciocínio desenvolvido pelo agente fiscal e descrito no TVF, na direção de que, em 2012, as 6.152.646 ações da Yoki não representava o mesmo quinhão de capital que representava quando da aquisição dessas ações. O procedimento e as conclusões ali contidas são frontalmente contrárias à comprovação de que as 6.152.646 ações possuídas pela Impugnante, antes de 1988, são exatamente as mesmas 6.152.646 ações alienadas em 2012, assim, não sendo devido a incidência de imposto de renda.

Pois bem.

Consoante se positiva dos autos, os argumentos da recorrente têm o condão de reformar o Acórdão atacado, bem como parte do Auto de Infração, por representar a melhor interpretação a propósito do tema, garantindo a segurança jurídica em homenagem ao direito adquirido à isenção de ganho de capital sobre a alienação de participação societária, posteriormente à vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, conquanto que tenha permanecido com a propriedade de sua participação por 05 (cinco) anos durante o período de validade de aludido Diploma Legal, impondo o acolhimento do pleito da contribuinte, com o fito de se restabelecer a ordem legal nesse sentido.

Com efeito, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em diversas ocasiões a respeito da matéria, oferecendo guarida ao requerimento do contribuinte, conforme se extrai do excerto do voto do ilustre Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, acolhido de forma unânime, exarado nos autos do processo nº 10875.004768/00-54, Acórdão nº 9202-00.102, de onde peço vênia para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, reconhecendo o direito à restituição do indébito tributário pleiteado.

Segundo a recorrente, como a alienação ocorreu após a revogação da isenção prevista pelo Decreto-lei nº 1.510/76 e inexistente direito adquirido no caso, estão corretos os recolhimentos efetuados e não merece prosperar o pedido de restituição.

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, o artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, que tratou, entre outros temas, da tributação de resultados obtidos na venda de participações societárias por pessoas físicas, estabeleceu o seguinte:

Art. 4º. Não incidirá o imposto de que trata o art. 1º:

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Este benefício fiscal foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/88.

No caso, é incontroverso que o contribuinte recebeu por doação participações societárias em 22/08/1979 e em 15/04/1983, tendo-as alienado em 14/05/1996.

Com isso, ele faz jus a tal benefício?

Penso que sim, de modo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Sob minha ótica, o benefício fiscal previsto no Decreto-lei nº 1.510/76 tinha por objetivo excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, após decorrido o prazo de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

Salvo melhor juízo, esta foi a intenção do legislador.

Nesse sentido, não se pode olvidar que ao tempo da edição da Lei nº 7.713/88, o interessado já havia cumprido a exigência prevista no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, pois era proprietário das ações da empresa Pardelli S.A. Indústria e Comércio desde 22/08/1979 e 15/04/1983, quando as recebeu por doação.

Entendo que a incidência do imposto de renda pessoa física sobre o ganho de capital apurado na alienação de participações societárias não se aplica quando tais ações foram adquiridas há

mais de cinco anos contados do início de vigência da Lei nº 7.713/88, como ocorre no caso em tela.

Deve-se respeitar o direito adquirido, previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e no artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC.

Segundo De Plácido e Silva,:

... direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já é de sua propriedade, já constitui um bem, que deve ser judicialmente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

(...)

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício depende de um termo prefixado ou de uma condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem.

Por isso, sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem.

Sob minha ótica, a edição da Lei nº 7.713/88 não pode prejudicar o direito do contribuinte previsto no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.512/76, apenas pelo fato de a alienação da participação societária não ter ocorrido anteriormente, ou seja, antes da revogação do benefício fiscal.

A posição defendida por este julgador é corroborada pela jurisprudência amplamente majoritária do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustram as ementas dos seguintes acórdãos:

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido.

Recurso especial negado.

(CSRF, Quarta Turma, Recurso nº 102-134.080, Acórdão CSRF/04-00.215, Relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, julgado em 14/03/2006)

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA “d” DO DECRETO-LEI 1.510/76 – DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88) – Se a pessoa Física titular da

participação societária, sob a égide do artigo 4º "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subseqüentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

(CSRF, Primeira Turma, Recurso nº 106-013.824, Acórdão CSRF/01-03.725, Redator Designado Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, julgado em 18/02/2002)

IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - ISENÇÃO - Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº. 7.713/88.

IRPF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI 1.510/76 - Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº. 7.713, em decorrência do direito adquirido.

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. De ser afastada a alegação de que parte dos valores foram recebidos e posteriormente depositados em conta especial, sem permitir ao contribuinte a disponibilidade econômica e jurídica sobre o valor tributado, já que a estipulação efetuada entre as partes, comprador e vendedor das ações, não modificou a natureza da forma de pagamento.

Recurso provido.

(Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso Voluntário nº 158.393, Acórdão nº 102-49.306, Relatora Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues, julgado em 08/10/2008)

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº. 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - DIREITO ADQUIRIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO - A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto. Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição.

Recurso provido.

(Primeiro Conselho, Quarta Câmara, Recurso Voluntário nº 147.557, Acórdão nº 104-21.519, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, julgado em 26/04/2006)

Entendo, portanto, que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Diante do exposto, voto por negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional.”

Na hipótese dos autos, tendo a contribuinte permanecido com sua participação societária por mais de 05 (cinco) anos, durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976, não há que se falar em expectativa de direito, mas, sim, em direito adquirido, tendo em vista o cumprimento dos pressupostos legais para fruição da isenção no decorrer do período regido pelo dispositivo legal retro.

Neste diapasão, às ações adquiridas até 31/12/1983 fazem jus à isenção de que trata o Decreto encimado, portanto deve ser afastado o lançamento acerca das 4.655,628 ações adquiridas em 05/02/1979, 18/07/1979, 25/04/1980 e 28/04/1981. (TVF e-fls. 10)

Destarte, o fato de a alienação de sua participação societária ter ocorrido sob o manto dos preceitos insculpidos na Lei nº 7.713/88, não tem o condão de rechaçar o seu direito adquirido. Como muito bem asseverou a recorrente há de se observar o princípio do *tempus regit actum*, implicando dizer que a contribuinte adquiriu o direito de gozar de aludida benesse fiscal no período em que vigia a norma isentiva, sendo defeso a alteração introduzida pela Lei nº 7.713/88 retroagir de maneira a alcançar fato jurídico perfeito e acabado.

Não sendo o bastante a vasta fundamentação acima esposada, a Solução de Consulta Cosit nº 505, de 17 de outubro de 2017, aduz que a hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas por pessoa física após 1º de janeiro de 1989, data de revogação do benefício, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data, assim ementada:

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

*AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A
ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1510, DE 1976.
ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI
REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO
APLICÁVEL.*

A hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data.

A isenção é condicionada à aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983 e ao alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto-lei

nº 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Dispositivos Legais: art. 4º, alínea “d”, do Decreto- Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976; art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Quanto a conclusão do julgado *a quo* que "não há qualquer razão legal para ratear as bonificações adquiridas posteriormente a 31/12/1983 na forma estabelecida pelo Decreto n. 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." O próprio TVF é claro ao dispor que não foi alterada a quantidade de ações, apenas havendo a elevação do capital social.

39 – Em 12/04/2012, por meio da Assembleia Geral Ordinária – AGE, é aprovado o cancelamento das ações em tesouraria contra a conta Lucros Acumulados, o que não provocou alteração do valor do capital. Na mesma AGE foi aprovada a elevação do capital da companhia, que passa para R\$ 254.402.356,23 com a incorporação de Reservas de Incentivo Fiscal, Reserva de Lucro, Reserva de Capital e Reserva Legal sem, no entanto, alterar a quantidade de ações.

Na esteira desse raciocínio, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de afastar a tributação sobre o ganho de capital auferido na alienação da participação societária acerca das 4.655,628 ações.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DO LOTE DE 50.177.843 - CUSTO DE AQUISIÇÃO

Esclarece ter ficado claro que o ganho de capital auferido na venda do referido lote foi todo tributado, existindo, nos autos, apenas, discussão a respeito do valor do custo de aquisição adotado pela recorrente.

Afirma, da análise do TVF que, caso a referida alienação estivesse sujeita à tributação do IR, o que não está, o agente fiscal promoveu cálculos esdrúxulos para excluir do custo de aquisição das ações alienadas, o valor correspondente a determinados aumentos do valor do capital da Yoki, realizados mediante a capitalização de reservas de correção monetária do capital, de reservas de capital, cuja origem não foi explicitada pelo agente fiscal.

Alega que a extinta reserva de correção monetária do capital, só servia para o aumento do capital social, não gerando qualquer acréscimo para o sócio ou acionista da empresa, posto que naquela oportunidade e até quando existiu tal procedimento, as pessoas físicas tinham autorização legal para promover a atualização monetária dos seus bens e direitos.

Destarte, como a exigência de tributo está condicionada à realização fática integral de situação legalmente prevista, e esta depende de diversos elementos - dentre eles a BASE DE CÁLCULO - impõe-se concluir que a falta de verificação integral e completa, por parte das autoridades administrativas, no cálculo do montante tributável afeta, de forma absoluta, a LIQUIDEZ e CERTEZA do lançamento, elementos esses indispensáveis para que possa ele validamente prosperar, por estas razões, devendo ser declarado nulo.

Por sua vez, o Auditor Fiscal entendeu que a capitalização procedida com recursos advindos da Reserva de Incentivos Fiscais e Reserva de Capital não integram aquelas que podem majorar o custo de aquisição das ações para efeito de ganho de capital da pessoa física. Não havendo base legal para que se proceda à majoração do custo de aquisição de ações com a capitalização de tais Reservas.

Na hipótese dos autos, a querela se resume em definir se a capitalização procedida com os recursos advindos da Reserva de Incentivos Fiscais e Reserva de Capital, integram ou não o custo de aquisição das ações para efeito de ganho de capital.

Antes mesmo de se adentrar ao mérito da questão, cumpre trazer à baila os dispositivos legais que regulamentam a matéria, que assim prescrevem:

A Lei n. 7.713/88, em seu art. 16, define o que será considerado como custo de aquisição dos bens e direitos para fins de apuração do ganho de capital:

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

I o valor atribuído para efeito de pagamento do imposto de transmissão; II o valor que tenha servido de base para o cálculo do Imposto de Importação acrescido do valor dos tributos e das despesas de desembarço aduaneiro; III o valor da avaliação do inventário ou arrolamento; IV o valor de transmissão, utilizado na aquisição, para cálculo do ganho de capital do alienante; V seu valor corrente, na data da aquisição.

§ 1º O valor da contribuição de melhoria integra o custo do imóvel.

§ 2º O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e dos bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens.

§ 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. (g.n)

A seu turno, o Decreto 3.000/1999, que trata do Imposto de Renda, assim dispõe:

Art.135.No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital ou 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.

O art. 169 da Lei 6.404/76 versa o seguinte:

Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações ou distribuições das ações novas, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem.

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, a capitalização de lucros ou de reservas poderá ser efetivada sem modificação do número de ações.

§ 2º Às ações distribuídas de acordo com este artigo se estenderão, salvo cláusula em contrário dos instrumentos que os tenham constituído, o usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade que porventura gravarem as ações de que elas forem derivadas.

§ 3º As ações que não puderem ser atribuídas por inteiro a cada acionista serão vendidas em bolsa, dividindo-se o produto da venda, proporcionalmente, pelos titulares das frações; antes da venda, a companhia fixará prazo não inferior a 30 (trinta) dias, durante o qual os acionistas poderão transferir as frações de ação.

É oportuno repisar que somente o aumento de capital mediante a incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros possibilita o aumento do custo de aquisição da participação societária, em valor equivalente à parcela capitalizada dos lucros ou das reservas que corresponder à participação do sócio ou acionista na investida, em conformidade com o disposto no art. 16, § 3º. da Lei n. 7.713/88; no art. 10 da Lei n. 9.249/95 e no art. 135 do Decreto-Lei n. 3.000/99 (RIR/99).

Conforme depreende-se dos Autos, não estamos tratando de lucros e/ou reservas constituídas com esses lucros, mas sim de Reserva de Capital (correção monetária) e Reserva de Incentivos Fiscais, instrumentos e contas totalmente diversas das acima mencionadas.

Note-se, por fim, que tal conclusão de impossibilidade de aplicação do art. 16, §3º. da Lei nº 7.713, de 1988 no caso de capitalização de Reserva de Correção Monetária e de Incentivos Fiscais.

Deve-se notar, também, que a Solução de Consulta mencionada pela recorrente refere-se à incorporação (capitalização) **de lucros e reserva de lucros**, como entendimento encimado, não havendo, ainda, qualquer tipo de vinculação deste Colegiado a julgamento anterior deste Conselho não sumulado ou a atos administrativos emanados da RFB que adotem posicionamento diferente do presente.

Assim, rejeita-se, que a capitalização da Reserva de Incentivos Fiscais e Capital devam necessariamente compor o custo de aquisição com fulcro na legislação fiscal e societária.

MULTA DE OFÍCIO

Insurge-se ainda quanto a aplicação da multa de ofício no patamar de 75% por possuir nítido caráter CONFISCATÓRIO, já que acaba por desapropriar o contribuinte de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à infração eventualmente verificada, procedimento esse expressamente vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Na análise dessa razão, não se pode perder de vista que o lançamento da multa por descumprimento de obrigação de pagar o tributo é operação vinculada, que não comporta emissão de juízo de valor quanto à agressão da medida ao patrimônio do sujeito passivo, haja vista que uma vez definido o patamar da sua quantificação pelo legislador, fica vedado ao aplicador da lei ponderar quanto a sua justeza, restando-lhe apenas aplicar a multa no quantum previsto pela legislação.

Cumprindo essa determinação a autoridade fiscal, diante da ocorrência da falta de pagamento do tributo, fato incontestável, aplicou a multa no patamar fixado na legislação, conforme muito bem demonstrado no Discriminativo do Débito, em que são expressos os valores originários a multa e os juros aplicados no lançamento.

Além do mais, salvo casos excepcionais, é vedado a órgão administrativo declarar inconstitucionalidade de norma vigente e eficaz. Nessa linha de entendimento, dispõe o enunciado de súmula, abaixo reproduzido, o qual foi divulgado pela Portaria CARF n.º 106, de 21/12/2009 (DOU 22/12/2009):

Súmula CARF N.º 2 O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

Essa súmula é de observância obrigatória, nos termos do “caput” do art. 72 do Regimento Interno do CARF, inserto no Anexo II da Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015.

Como se vê, este Colegiado falece de competência para se pronunciar sobre a alegação de inconstitucionalidade da multa aplicada, uma vez que o fisco tão somente utilizou os instrumentos legais de que dispunha para efetuar o lançamento.

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO, para rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para afastar o ganho de capital sobre o lote 4.655,628 ações, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Declaração de Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess

A alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, estabeleceu hipótese de não incidência do imposto sobre a renda nas alienações de participações societárias efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos contados da data da subscrição ou aquisição da participação. O dispositivo foi revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988, com efeitos a partir de 1º de janeiro de 1989.

Meu ponto de vista é que não se tratou de isenção concedida por prazo determinado, tampouco de caráter oneroso (ver, por exemplo, Acórdão nº 2401-004.662, de 15 de março de 2017).

Uma vez qualificada como isenção não onerosa e por prazo indeterminado, não há que se falar em direito adquirido ao benefício fiscal, podendo ser revogada a qualquer tempo pelo legislador, aplicando-se a lei tributária vigente no momento da ocorrência do fato gerador, quando configurado o acréscimo patrimonial resultante da operação de alienação das participações societárias.

A jurisprudência mais recente da Câmara Superior de Recursos Fiscais também vem se posicionando no mesmo sentido (ver, por exemplo, Acórdão nº 9202-004.507, de 25 de outubro de 2016):

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.

Acontece que, recentemente, a Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), por meio da Solução de Consulta (SC) Cosit nº 505, de 17 de outubro de 2017, declarou que mesmo as alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989 podem gozar da hipótese desonerativa estabelecida na alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976. Senão vejamos a ementa da SC Cosit nº 505/2017:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1510, DE 1976. ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data.

A isenção é condicionada à aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983 e ao alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Dispositivos Legais: art. 4º, alínea “d”, do Decreto- Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976; art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Em linhas gerais, a SC Cosit nº 505/2017 acolheu a orientação prevalente sobre o tema existente no Superior Tribunal de Justiça (STJ), assim como o encaminhamento dado pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016.

As soluções de consulta emitidas pela Coordenação-Geral de Tributação da RFB tem efeito vinculante no âmbito daquele órgão fazendário, inclusive no que tange às decisões proferidas pelas Delegacias de Julgamento, representando a interpretação oficial da legislação tributária aplicável a fato determinado.

Implica reconhecer, portanto, que os contribuintes em idêntica situação tributária, sob pena de inaceitável discriminação, devem ser tratados uniformemente pelo Poder Público.

À vista dessas razões, com a ressalva do ponto de vista pessoal sobre a matéria, acompanho o voto do I. Relator no sentido de que as ações adquiridas pelo contribuinte até 31 de dezembro de 1983 fazem jus à isenção a que alude o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, mesmo que a alienação das participações societárias tenha se efetivado na vigência da Lei nº 7.713, de 1988.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess