ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 10830.721982/2011-19

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

Processo nº	10830.721982/2011-19
Recurso nº	Voluntário
Acórdão nº	**2202-005.046 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de	13 de março de 2019
Matéria	IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
Recorrente	SIMONE ROSA TRIVELLATO
Recorrida	FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2008

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.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

Inexiste cerceamento de defesa quando os valores lançados são obtidos em documentos elaborados pela própria empresa, e os relatórios integrantes do Auto de Infração oferecem as condições necessárias para que o contribuinte conheça o procedimento fiscal e apresente a sua defesa contra o lançamento fiscal efetuado.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. COTAS ADQUIRIDAS ATÉ 31.12.1983. DL 1.510/1976.

E isento do Imposto de Renda o acréscimo patrimonial decorrente da alienação das participações societárias adquiridas sob a égide do DL n° 1510 /76, que foram mantidas por cinco anos ou mais, no patrimônio do investidor durante a sua vigência, ainda que tal alienação ocorra após a vigência da Lei n° 7.713/88.

O mesmo entendimento não se aplica às participações bonificadas e subscrições particulares de novas quotas emitidas, após 31.12.83, tendo em vista o não preenchimento das condições prevista no DL n°1.510/76.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

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

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.

INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO ADVOGADO.

O domicílio tributário do sujeito passivo é o endereço postal, fornecido pelo contribuinte à Secretaria da Receita Federal do Brasil para fins cadastrais, ou o eletrônico por ele autorizado. Inexiste previsão legal para encaminhamento das intimações ao endereço dos procuradores.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em rejeitar as preliminares, vencido o conselheiro José Alfredo Duarte Filho, que acatava a preliminar de nulidade do lançamento. No mérito, por maioria de votos, acordam em dar provimento parcial ao recurso, para reconhecer a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação das cotas adquiridas até 31.12.83, não extensivo as subscrições/aquisições de novas quotas após 31.12.83, reduzindo a base de cálculo do ganho de capital de R$ 13.306.164,83 para R$ 12.746.918,22; vencidos os conselheiros Martin da Silva Gesto e José Alfredo Duarte Filho, que deram provimento integral ao recurso. Manifestou interesse em apresentar declaração de voto o conselheiro Martin da Silva Gesto. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou a declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7°, do art. 63, do anexo II, da Portaria MF n° 343/2015 (RICARF).

(assinado digitalmente)

Ronnie Soares Anderson - Presidente.

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: José Alfredo Duarte Filho (Suplente convocado), Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Leonam Rocha de Medeiros, Marcelo de Sousa Sáteles (Relator), Martin da Silva Gesto, Ricardo Chiavegatto de Lima, Rorildo Barbosa Correia e Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente a conselheira Andréa de Moraes Chieregatto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 02-64.317 proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que julgou improcedente a impugnação, mantendo a cobrança do crédito tributário.

Foi lançado o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, decorrente de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, relativo ao ano calendário 2008, no montante de R$ 4.001.030,69, incluídos multa de ofício e juros de mora.

Pela clareza, reproduzo o relatório do acórdão recorrido, na parte relativa ao procedimento fiscal:

> *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 a contribuinte informou ter recebido no ano-calendário 2008 como rendimentos isentos e não tributáveis a importância de R$14.874.405,00*
>
> *Procedeu-se então à intimação da contribuinte em 28/01/2010, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 26 e 27, para apresentar diversos documentos relacionados aos rendimentos declarados. Em 19/03/2010 a interessada protocolou na DRF/Campinas o documento de fls. 28 a 42 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 Suleste 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.*
>
> *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.*
>
> *Ainda que fosse possível cogitar que a contribuinte fizesse jus ao benefício fiscal, a fiscalização, valendo-se das mutações havidas na participação societária, demonstrou que somente pequena parcela das quotas alienadas, admitida a tese do direito*

adquirido, estaria isenta da tributação do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Registra o TVF que a fiscalizada ingressou na COMERCIAL em 8/8/1983 e que não se considerou a existência de transferência de titularidade de quotas em virtude de cisões ocorridas, conforme entendimento administrativo expresso no Parecer Normativo CST n° 39/1981.

Conforme o exame das alterações contratuais da COMERCIAL firmadas entre 1/1/1966 a 11/8/2008 informa a autoridade lançadora que a pessoa jurídica procedia à correção monetária de seu capital social Até 31/12/1995, a fim de se reconhecer a inflação do período, havia correção monetária das demonstrações contábeis e, assim, a atualização monetária do capital social era contabilizada numa conta de reserva de capital. A partir de 1/1/1996 vedou-se a utilização social de qualquer sistema de correção monetária, nos termos do artigo 4º da Lei 9.245/1995. As reservas de capital de correção monetária, por refletirem apenas os efeitos da inflação, não representam subscrições/aquisições de novas quotas de capital social.

Prossegue a autoridade autuante afirmando que de acordo com a 26ª alteração contratual, firmada em 25/9/1996, o capital social da COMERCIAL, passou de R$17.454,56 para R$3.480.000,00. A elevação de R$3.822.545,45 compunha-se de reversão de Reserva de Capital - Correção Monetária do Capital Social, no montante de R$1.693.619,33 e pela reversão de lucros acumulados, de R$2.128.926,12, sendo que esta última reversão representa subscrição/aquisição de novas quotas.

Em benefício da contribuinte foi considerado que o valor de R$17.545,55 refere-se a quotas subscritas até 1/1/1984. Tal valor, acrescido da reserva de correção monetária perfaz R$1.711.073,88 e, corresponde, portanto, à totalidade do capital social subscrito na COMERCIAL em 1/1/1984, atualizado até 1/1/1996.

De acordo com o anexo I, fls. 22 e 23, a fiscalização demonstrou o histórico das quotas da COMERCIAL, com as respectivas datas de subscrição/aquisição de novas quotas. Às fls. 17 e 18 apresentou um resumo do referido anexo e demonstra que da leitura do referido quadro é possível concluir que apenas 0,6186% ou 94.708 das quotas/participação social da COMERCIAL de um total de 15.310.000 alienadas em 2008 foram subscritas/adquiridas antes de 1/1/84 e estariam, se fosse o caso, sujeitas à isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76.

Por considerar que a contribuinte ingressou na COMERCIAL em 8/8/1983 e que sempre deteve o mesmo percentual de 8,333% do total do capital social, tem-se que, de sua participação societária alienada em 2008 apenas 7.892 quotas do total que detinha (1.275.833) estiveram em sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do decreto.

Cita o artigo 16, § 2º da Instrução Normativa SRF n° 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 à 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).

A partir do item 58 do TVF a fiscalização relata que em 09/10/98 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 59 do TVF, o capital de R$448.000,00 foi vertido proporcionalmente às três novas empresas, sendo consideradas três oportunidades: até 1/1/84, em 25/9/96 e em 5/10/98, sendo certo que apenas 20,1778% da totalidade da participação nestas empresas teria sido subscrita/adquirida antes de 1/1/84 e estaria, se fosse o caso, amparada pela isenção.

Considerando que a fiscalizada ingressou na COMERCIAL em 8/8/1983 com participação de 8,333% do capital social, que em 9/10/98 houve uma cisão parcial do capital desta empresa, verificou-se que da participação societária alienada em 2008 apenas 7.533 quotas do total que detinha naquelas três empresas (37.334) estiveram em sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do decreto.

Do exame do contrato de constituição da CARVALHO PINTO, firmado em 1/2/99 a autoridade lançadora constatou que empresa foi constituída em 01/02/199. Os sócios fundadores da pessoa jurídica foram 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.

O quadro abaixo demonstra as quotas que permaneceram sob a titularidade do pai da fiscaliizada pelo período de cinco anos contados anteriormente a 1/1/1989.

Pessoa Jurídica	*Quotas alienadas pela contribuinte*	*Quotas que estiveram sob titularidade da contribuinte entre 1/1/84 e 1/1/89*
COMERCIAL	*1.275.833*	*7.892*
FRANGO ASSADO SULESTE	*13.500*	*2.724*

FRANGO ASSADO NORTE	*13.917*	*2.808*
FRANGO ASSADO SUDOESTE	*9.917*	*2.001*
CARVALHO PINTO	*1.000*	*-*
TOTAL	***1.314.167***	***15.425***

Conforme Contrato de Compra e Venda de Quotas e outras Avenças, firmado em 23 de setembro de 2008 entre a 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 pela fiscalizada, na proporção de sua participação societária, foi apurado o ganho de capital obtido na operação.

Pessoa Jurídica	Quotas Alienadas	Preço de Alienação (R$)	Custo de Aquisição (R$)	Comissão (R$)	Ganho de Capital (R$)
Comercial Frango Assado	1.275.833	11.611.202,20	1.275.833,00	198.333,64	10.137.035,56
Frango Assado Norte	13.917	994.126,90	13.917,00	16.980,91	963.228,99
Frango Assado Sudoeste	9.917	976.627,60	9.917,00	16.682,00	950.028,60
Frango Assado Suleste	13.500	570.810,50	13.500,00	9.750,15	547.560,25
Carvalho Pinto	1.000	721.637,80	1.000,00	12.326,46	708.311,34
Total	**1.314.167**	**14.874.405,00**	**1.314.167,00**	**254.073,17**	13.306.164,83

Cientificada da autuação, SIMONE ROSA TRIVELLATO apresentou impugnação (efls. 1217/1296 e Anexos), que foi julgada improcedente pela DRJ/BHE, cuja decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

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 n° 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

O contribuinte interpôs recurso voluntário em 16/04/2015 (fls. 1381/1427), repisando em grande parte os termos da impugnação, em apertada síntese:

1- DAS PRELIMINARES

1.1 Cerceamento do direito de defesa - impossibilidade de conferência e reconstituição dos cálculos

1.1.1 - Dos confusos, equivocados e fantasiosos quadros/demonstrativos constantes do termo de verificação fiscal

- desde de agosto de 1983, não ocorreram quaisquer alienações ou aquisições de novas quotas por parte do Contribuinte, mantendo-se a todo tempo, sob sua exclusiva titularidade, o mesmo quinhão societário recebido de sua genitora, no montante equivalente a 8.333% do capital social das sociedades integrantes do Grupo "Frango Assado", o que perdurou por mais de 20 (vinte) anos, inexistindo mutações patrimoniais que justificassem a produção de planilhas ou quadros demonstrativos;

- restou claramente evidenciado que as 1.314.167 quotas alienadas pelo Contribuinte em setembro de 2008 ("quotas alienadas") referem-se às mesmas 320.000 quotas por ele detidas em 25 de setembro de 1996 e que, por sua vez, estão referenciadas legalmente às 2.500.000 quotas por ele detidas em Agosto de 1983, afigurando desnecessária a produção de planilhas ou quadros para demonstrar tal constatação óbvia;

- a COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA nunca foi incorporada pela FASPAR S/A, tanto que a COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA denomina-se atualmente "COMERCIAL FRANGO ASSADO LTDA", inscrita no CNPJ (MF) sob n° 72.908.353/0001-03;

- por sua vez, a FASPAR S/A nunca foi incorporada pela COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA, tanto que subsiste até hoje, sendo portadora do CNPJ (MF) sob n° 01.590.442/0001-06.

- ao contrário do afirmado pelo Ilustre Julgador *a quo*, às fls. 1.394 dos Autos, em momento algum, o Contribuinte conseguiu entender o que o Ilustre Auditor Fiscal fez para se chegar à conclusão de que apenas 7.892 quotas do total de 1.275.833 quotas da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM alienadas pelo Contribuinte estariam

sujeitas à isenção tributária prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n° 1.510, de 1976.

- De igual forma, em momento algum, o Contribuinte conseguiu entender o que o Ilustre Auditor Fiscal fez para se chegar à conclusão de que apenas 7.533 quotas do total de 37.334 quotas das sociedades empresárias FRANGO ASSADO SULESTE, FRANGO ASSADO NORTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE alienadas pelo Contribuinte estariam sujeitas à isenção tributária prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n° 1.510, de 1976.

- As alegações apresentadas pelo Ilustre Julgador de primeira instância, às fls. 1.370/1.371 dos Autos, mormente relacionadas aos quadros/demonstrativos, e respectivos Anexos I e II, produzidos pela fiscalização, em nada explicam ou esclarecem;

- Não é possível entender de onde o Auditor Fiscal extraiu a conclusão de que, até 01/01/1984, o Capital Social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA era de R$ 79.312.04 (capital subscrito - valores em Reais), representados por 79.312 quotas.

- Alega a Recorrente que fica ainda mais difícil entender o procedimento, quando se constata que, o valor de R$ 79.312,04, considerado às fls. 10/11 do TVR como sendo o Capital Social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA, em 01/01/1984, não coincide com o valor mencionado no Anexo I. Com efeito, no referido Anexo I, o capital social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA até 01/01/1984, ou seja, antes da cisão, é de R$ 1.711.073,88 (valor em Reais).

- Como pôde afirmar que os lucros acumulados em 25/9/1996, no valor de R$ 2.128.926,12, devidamente corrigido e atualizado até setembro de 2008 (data de alienação das quotas), na proporção do número de quotas do Contribuinte, teriam sido computados no cálculo do valor do custo de aquisição das participações/quotas alienadas.

- Como pôde considerar corretos os referidos quadros/demonstrativos se, a partir de 30/09/1996, o Contribuinte retirou-se da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA, não realizando, a partir desta data, qualquer subscrição/aquisição de novas quotas.

- o Auditor Fiscal considerou valores em reais como representativos de quantitativos de quotas, o que é inadmissível. Ou seja, para cada um real de capital o Auditor Fiscal atribuiu uma quota o que não coincide com o número de quotas detido pelos sócios das sociedades empresárias.

- não bastasse isso, o Auditor Fiscal fez uma verdadeira miscelânea entre quotas/participações societárias de propriedade da pessoa física do Contribuinte com quotas/participações societárias de propriedade

da pessoa Jurídica FASPAR S/A, emergentes da subscrição/aquisição de quotas e capitalização de lucros/créditos;

- a fiscalização atribuiu ao contribuinte participações societárias/quotas e bonificações decorrentes de lucros e créditos detidos exclusivamente pela pessoa jurídica da FASPAR S/A, e capitalizados quando o contribuinte já não era mais sócio da Comercial Guilherme Mamprim;

- não se consegue reconstituir ou revisar os cálculos feitos pelo Auditor Fiscal, haja vista que o valor das participações societárias/quotas havidas originariamente pelo Contribuinte se fundiu com os valores das participações societárias/quotas emergentes de subscrições/aquisições e bonificações feitas ou recebidas recentemente pela *pessoa jurídica* FASPAR S/A, ou seja, quando o Contribuinte já não era mais sócio da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM;

- em razão do princípio da autonomia patrimonial, ou seja, da personalização da sociedade anônima FASPAR, as quotas/participações societárias subscritas/adquiridas ou as bonificações recebidas pela pessoa jurídica FASPAR S/A não se confundem e não se comunicam com as participações societárias/quotas subscritas/adquiridas ou as bonificações recebidas pela pessoa física de seus acionistas, aqui designados Contribuintes.

1.1.2. Da Preterição do direito de defesa

- os quadros/demonstrativos de fls. 10, 11 e 12 do Termo de Verificação Fiscal e respectivos Anexos I e II, acabaram por deixar o Contribuinte sem saber as razões pela qual as únicas quotas por ele subscritas ou adquiridas desde Agosto de 1983 até Setembro de 2008 data da alienação), havidas por doação de sua genitora, D. CONSTANTINA MAMPRIM TRIVELLATO, a título de adiantamento de legítimas, não estariam enquadradas na condição prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei 1.510/76, para não pagamento do imposto de renda;

- a forma como foram elaborados e apresentados pelo Auditor Fiscal os quadros/demonstrativos de evolução patrimonial das quotas detidas pelo Contribuinte, tornam inviável a conferência dos cálculos elaborados, afigurando-se impossível ao Contribuinte entender qual o motivo da autuação e, muito menos, entender qual a razão de apenas uma insignificante parcela das participações societárias/quotas alienadas em 2008 terem sido enquadradas na isenção prevista no art. 4º, "d", do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, prejudicando de maneira irremediável o exercício ao contraditório e à ampla defesa por parte do Contribuinte;

- restou patente que, a matéria fática que ensejou a autuação, consubstanciada na conclusão de que, do total de quotas alienadas pelo Contribuinte, apenas 7.892 quotas da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM e apenas 7.533 quotas das empresas

FRANGO ASSADO NORTE, FRANGO ASSADO SULESTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE, estariam enquadradas na condição prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei 1.510/76, incompreensível e equivocada, impedindo ao Contribuinte de conferir a regularidade dos cálculos e de formular com precisão suas razões de inconformismo, restando claro o cerceamento de defesa, devendo o Auto de Infração ser anulado por evidente prejuízo ao Contribuinte.

1.2 - Da preliminar que versa sobre o instituto jurídico da denúncia espontânea e da exclusão da responsabilidade do contribuinte por infrações eventualmente praticadas

- 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 n° 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 se 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 desnatura o instituto previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional - CTN;

- o fato da declaração vir desacompanhada do pagamento correspondente do tributo não possui o condão de desnaturar o instituto da denúncia espontânea a ponto de retirar-lhe os efeitos legais imputados pelo artigo 138 do CTN.

1.3 Da Preliminar que versa sobre a anulação integral do lançamento fiscal em caso de reconhecimento do "direito adquirido" ao não pagamento do IRPF, afastando qualquer possibilidade de nulidade parcial

- 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;

- baseado na premissa de descabimento do "direito adquirido", o Auditor Fiscal tributou o ganho de capital auferido na alienação da

totalidade das 1.314.167 quotas, à alíquota de 15%, independentemente de tais participações societárias estarem ou não albergadas pela isenção;

- mesmo considerando a existência de uma pequena parcela de quotas albergadas pela isenção, o Auditor Fiscal realizou o lançamento tributando todo o ganho de capital auferido na alienação da totalidade das quotas de titularidade do Contribuinte;

- no cálculo do imposto objeto do lançamento tributário, o Auditor Fiscal considerou também as referidas participações societárias/quotas que, no seu dizer, teriam direito ao benefício fiscal instituído pelo art. 4º, "d", do DL 1.510/76, de sorte que, caso seja reconhecida a isenção, ainda que parcial, estará comprometido todo o lançamento tributário realizado pelo Auditor Fiscal, tornando-o nulo de pleno direito.

2- DO MÉRITO

2.1 - Do Direito Adquirido à Isenção

- quanto ao direito adquirido à isenção (ou não pagamento) do IRPF sobre o ganho de capital auferido na alienação das participações societárias, restando claramente evidenciado tratar-se *"in casu"* de isenção onerosa, concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, a qual não pode ser revogada, tendo em vista o disposto no Art. 178 do CTN, além da incidência do enunciado na Súmula 544 do STF;

- 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.

2.2 - Das bonificações e filhotes adquiridas a custo zero, e que se referem às aquisições

- Quanto a este tópico, não procede a alegação do D. Julgador "a *quo"* de que as disposições do Parecer Normativo CST n° 68/77 não se aplicam às bonificações emergentes das aquisições e subscrições originariamente havidas em 1983, mesmo que se tratem de bonificações decorrentes de aumento de capital ocorrido após a vigência da Lei revogadora, ou seja, após a vigência da Lei n° 7.713/88.

- Com efeito, se o recebimento das bonificações relativas às aquisições e subscrições originariamente havidas em 1983 está isento do imposto nada mais racional tenha o Decreto-Lei n° 1.510/76 disposto que elas só podem ser computadas a custo zero, ou seja, tais bonificações não podem ser consideradas nova aquisição ou nova subscrição de quotas.

2.2.1 - Dos aumentos de capital e das aquisições e subscrições e respectivas bonificações ocorridas a partir de 25/09/1996

- não há que se falar em aquisições e/ou subscrições de novas quotas a partir de 25/09/1996;

- a partir de 30/12/1996, a Recorrente retirou-se da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM;

- a partir de 30/12/1996, a Recorrente não recebeu qualquer bonificação nos aumentos de capital realizados pela COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM, e sequer realizou qualquer subscrição/aquisição de novas quotas, a qual nunca promoveu qualquer aporte ou injeção de recursos na COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM e, muito menos, possuiu créditos ou Adiantamentos para aumento de capital junto à referida sociedade empresária COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM;

- os aumentos de capital ocorridos na COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM, a partir de 30/12/1996, seja por incorporação de lucros ou reservas, seja em decorrência de emissão e subscrição particular de novas quotas, representam subscrições/aquisições e bonificações de exclusiva titularidade da sócia controladora FASPAR S/A, os quais não se confundem com as mutações acorridas no patrimônio da pessoa física da Recorrente;

- entre o período de 25/09/1996 até 11/08/2008, as únicas quotas recebidas em bonificações, oriundas de lucros acumulados, foram decorrentes do aumento de capital social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM;

- afirma que 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;

- caso prevaleça 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.

2.2.2 - Das mutações ocorridas no quinhão societário do contribuinte no período de 25/09/1996 a 11/08/2008

- não ocorreram quaisquer atos ou eventos que implicassem aquisição ou subscrição de novas quotas, pois manteve sua posição de detentora das participações por mais de vinte anos, preservando o seu percentual de 8,333% 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;

- as quotas alienadas em 2008, em sua totalidade, teriam cumprido todos os requisitos necessários para o cabal enquadramento nas condições exigidas pelo Decreto-lei n° 1.510/1976, de forma a usufruir do benefício instituído pelo referido diploma legal, uma vez que, já compunham seu patrimônio desde dezembro de 1975;

- a partir de 30/12/1996, a Recorrente retirou-se da Comercial Guilherme Mamprim Ltda;

- os aumentos de capital ocorridos na COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM, a partir de 30/12/1996, seja por incorporação de lucros ou reservas, seja em decorrência de emissão e subscrição particular de novas quotas, representam subscrições/aquisições e bonificações de exclusiva titularidade da sócia controladora FASPAR S/A, os quais não se confundem com as mutações ocorridas no patrimônio da pessoa física da Recorrente.

- as 1.314.167 quotas alienadas pelo Contribuinte em setembro de 2008 referem-se às mesmas 320.000 quotas por ele detidas em 25 de setembro de 1996 e que, por sua vez, estão referenciadas legalmente às 2.500.000 quotas por ele detidas em agosto de 1983.

2.2.3 - Das bonificações adquiridas a custo zero, e que são decorrentes das mesmas aquisições e subscrições originariamente havidas em dezembro de 1975

- cita o artigo 5º do Decreto-Lei 1.510/76, os Pareceres Normativos CST n° 68 de 23/9/77 e n° 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;

- 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, e, consequentemente, não são considerados novas aquisições ou novas subscrições de quotas;

- 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;

- a fim de evitar repetições, requer que sejam consideradas em seu inteiro teor, os argumentos fático-jurídicos esposados no item 3.1, subitem 3.1.2 de sua impugnação, as quais demonstram a aquisição das bonificações a custo zero.

É o relatório.

Voto

Marcelo de Sousa Sáteles, Conselheiro Relator

O recurso foi apresentada tempestivamente, atendendo também aos demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele tomo conhecimento.

1. Preliminares. Nulidade. Inocorrência

Cerceamento do direito de defesa.

Alega a Recorrente que, desde agosto de 1983, não ocorreram quaisquer alienações ou aquisições de novas quotas por parte do contribuinte, mantendo-se a todo tempo, sob sua exclusiva titularidade, o mesmo quinhão societário recebido por doação de sua genitora, no montante equivalente a 8,333% do capital social das sociedades integrantes do Grupo "Frango Assado", inexistindo mutações patrimoniais que justificassem a produção de planilhas ou quadros demonstrativos.

A Recorrente alega que a forma como foram elaborados e apresentados pelo Auditor Fiscal os quadros/demonstrativos de evolução patrimonial das quotas detidas pelo Contribuinte, tornam inviável a conferência dos cálculos elaborados, afigurando-se impossível ao Contribuinte entender qual o motivo da autuação e, muito menos, entender qual a razão de apenas uma insignificante parcela das participações societárias/quotas alienadas em 2008 terem sido enquadradas na isenção prevista no art. 4º, "d", do Decreto-lei n° 1.510, de 1976, prejudicando de maneira irremediável o exercício ao contraditório e à ampla defesa por parte do Contribuinte.

Prevendo a possibilidade de prevalecer a tese do contribuinte de direito adquirido à isenção do Decreto-Lei n° 1.510/76, a auditoria fiscal no intuito de demonstrar as quotas do capital social que o contribuinte possuiu por mais de cinco anos na vigência do Decreto-Lei n. 1.510/1976, desenvolveu um tópico especifico no Termo de Verificação Fiscal (TVF), qual seja:" III - DAS QUOTAS QUE O CONTRIBUINTE POSSUIU POR MAIS DE CINCO ANOS NA VIGÊNCIA DO DECRETO-LEI N. 1.510, DE 1976" (efls. 15/20). E é exatamente nesse tópico específico que a auditoria elabora os quadros/demonstrativos no intuito de esclarecer que a participação societária do Recorrente sofreu mutações ao longo do período de agosto de 1983 a 11/08/2008.

Ressalte-se que diferente do entendimento do Recorrente, a fiscalização considerou que, tanto no caso de subscrição de novas quotas, como na situação de aumento de capital por incorporação de lucros apurados ou de reservas constituídas com esses lucros (quotas recebidas em bonificação), ocasionaram mutações ao longo do período na participação societária do contribuinte na empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda, conforme constata-se no Anexo I. **Por se tratar de questão de mérito, as questões relacionadas às bonificações, serão tratadas em tópico específico, e não como preliminar de nulidade.**

Por outro lado, esclarece o Termo de Verificação Fiscal que em razão de cisões comercias ocorridas na empresa Comercial Guilherme Mamprim, no período entre 08/08/1983 a 11/08/2008, não são consideradas como transferência de titularidade de quotas, conforme entendimento administrativo no Parecer Normativo CST n. 39/1981.

Desta feita, o percentual do capital social adquirido até 01/01/1984 após as cisões ocorridas ao longo do tempo não se alteraram, conforme se constata no Anexo I do TVF, **vide como exemplo a 27ª Alteração Contratual**, onde ocorreu uma cisão parcial no valor total de R$ 3.456.000,00, sendo que o percentual do capital social subscrito até 01/01/1984 permaneceu de 44,5592%, mesmo percentual constante do item anterior da tabela, referente à **26ª Alteração Contratual**.

Portanto, o primeiro ponto relevante que destacamos é que o percentual de participação societária da contribuinte é que se manteve inalterado em 8,333% desde que ingressou nas sociedades até a alienação sob exame, o que não significa, que ela não tenha adquirido novas quotas e o valor do capital social por ela detido não tenha se modificado ao longo do período analisado.

O Anexo I do Termo de Verificação Fiscal (TVF - efls. 22/23) demonstra o histórico das quotas da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, com as respectivas datas de subscrição/aquisição de novas quotas de capital social e cisões comerciais, conforme consta das alterações dos contratos sociais n°s 26 a 44.

Ao contrário do que alega o Recorrente, a tabela integrante do anexo I não é confusa, e nem de difícil entendimento, pois todos os percentuais apurados inicialmente foram reproduzidos nos eventos seguintes, logicamente guardadas as proporções em relação ao capital subscrito até 01/01/1984 com as devidas considerações no que se refere as parcelas cindidas. Com a subscrição de novas quotas, como na situação de aumento de capital por incorporação de lucros apurados ou de reservas constituídas com esses lucros, as quais foram consideradas quotas novas, obviamente que se não integram aquelas originalmente adquiridas não podem contribuir para o aumento no percentual dessas mesmas quotas. Daí porque o percentual de quotas adquiridas no período de cinco anos contados regressivamente desde 01/01/1989 corresponde a uma pequena parcela do valor das quotas alienadas.

Passemos a analisar alguns pontos específicos das colocações postas pela Recorrente, quanto à dificuldade de entendimento dos quadros/demonstrativos de evolução patrimonial das quotas detidas por ela:

- Não se consegue entender de onde o Auditor Fiscal extraiu a conclusão de que, até 01/01/1984, o Capital Social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA era de R$ 79.312.04 (capital subscrito - valores em Reais), representados por dividido 79.312 quotas.

Não existe nenhuma dificuldade de entendimento é só acompanhar toda evolução histórica da quotas da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, constante do Anexo I do TVF (efls. 22/23), que reproduzem os termos do Contrato e Alterações Contratuais.

O que existe, na verdade, conforme já relatado anteriormente é uma divergência de entendimento entre a fiscalização e o contribuinte, no que tange à subscrição/aquisição de novas quotas recebidas em bonificação, a qual será analisada no mérito desta decisão.

- Alega a Recorrente que fica ainda mais difícil entender o procedimento, quando se constata que, o valor de R$ 79.312,04, considerado às fls. 10/11 do TVR como sendo o Capital Social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA, em 01/01/1984, não coincide com o valor mencionado no Anexo I. Com efeito, no referido Anexo I, o capital social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA até 01/01/1984, ou seja, antes da cisão, é de R$ 1.711.073,88 (valor em Reais).

Conforme a 26ª alteração contratual (efls. 845/863)**, firmada em 25/09/1996**, o capital social da Comercial Guilherme Mamprim passou de R$ 17.454,55 para R$3.840.000,00. A elevação de R$3.822.545,45 foi composta pela reversão "Reserva de Capital - Correção Monetária do Capital Social", no montante de R$1.693.619,33, e pela reversão de lucros acumulados, de R$ 2.128.926,12, sendo que esta última reversão representa subscrição/aquisição de novas quotas.

A fiscalização demonstrou o capital subscrito até 01/01/1984 e sua atualização até 01/01/1996 com a utilização da reserva de correção monetária no valor de R$1.693.619,33, por refletirem apenas os efeitos da inflação, não representam subscrições/aquisições de novas quotas do capital social.

Ressalte-se que a reserva de correção monetária foi admitida pela autoridade fiscal apenas hipoteticamente, já que em 1996 ela já estava extinta e o **objetivo era explicar a quantidade de quotas antes e após 01/01/1984**.

Com isso, em benefício do contribuinte, que o valor de R$17.454,55 foi acrescido da reversão "Reserva de Capital - Correção Monetária do Capital Social", de R$ 1.693.619,33, **perfazendo um total de R$ 1.711.073,88**, corrigidos monetariamente até 01/01/1996.

E é exatamente a partir dessa 26ª alteração contratual, por meio do Anexo I do TVF, que a fiscalização demonstra a evolução histórica das quotas da Comercial Guilherme Ltda, **sendo que em 25/09/1996**, o valor de R$ 1.711.073,88, reapresentava o capital social subscrito até 01/01/1984.

Contudo, o mesmo Anexo I demonstra que devido a diversas alterações do contrato social da empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda, por meio de subscrição/aquisição de novas quotas e cisões ocorridas, o capital subscrito até 01/01/1984 foi sendo alterado ao longo do tempo, chegando então na 44ª Alteração do Contrato Social, no qual o capital social subscrito até 01/01/1984 é de **R$ 79.312,04 (79.312 quotas).**

Nesse sentido, não existe nenhuma incongruência/equivoco constar inicialmente um valor de R$ 1.711.073,88 de capital social subscrito até 01/01/1984, 26ª Alteração do Contrato Social, sendo alterado durante o decorrer do tempo, chegando-se a um valor de R$ 79.312,04, em 11/08/2008 (44ª Alteração do Contrato Social).

- Como pôde afirmar que os lucros acumulados em 25/9/1996, no valor de R$ 2.128.926,12, devidamente corrigido e atualizado até setembro de 2008 (data de alienação das quotas), na proporção do número de quotas do Contribuinte, teriam sido computados no cálculo do valor do custo de aquisição das participações/quotas alienadas.

Neste ponto, cabe esclarecer que o custo de aquisição foi informado pelo próprio sujeito passivo (efls. 38), no valor de R$ 1.275.833,00, relativa à 1.275.833 quotas da empresa Comercial Guilherme Mamprim, sendo que tal valor está totalmente de acordo com a Alteração do Contrato Social da empresa (efls. 458/474), **de 23 de setembro de 2008, documento pelo qual a contribuinte transferiu suas quotas para empresa compradora Yami Comércio de Alimentos,** *in verbis*:

> *(...)*
>
> *A sócia SIMONE ROSA TRIVELLATO, proprietária de 1.275.833 (um milhão duzentas e setenta e cinco mil oitocentas e trinta e três) quotas da Sociedade, no valor nominal de R$ 1.275.833,00 (um milhão duzentos e setenta e cinco mil oitocentos e trinta e três reais), neste ato, com expressa anuência dos demais sócios, os quais neste ato renunciam expressamente ao direito de preferência que eventualmente lhes assista, cede e transfere, nos termos de instrumento em apartado, 1.275.833 (um milhão duzentas e setenta e cinco mil *[x] oitocentas e trinta e três) quotas, a YAMI COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA.*
>
> *(...)*

O aumento de capital de R$ 2.128.926,12 já está incluso no custo de aquisição apurado por Marlene Mamprim Foratto, pois, conforme se verifica às fls. 849, pela 26ª Alteração Contratual da Comercial Guilherme (25/09/1996), houve um aumento no capital social para R$ 3.840.000,00, sendo que tal informação consta do Anexo I do TVF.

Ocorre que, conforme se verifica do Anexo I do TVF em diversas oportunidades aconteceram novas subscrições/aquisições de capital social, tendo reflexo no custo de aquisição do contribuinte.

Todavia, a última Alteração do Contrato Social ocorreu em 11/08/2008, quando houve um aumento de capital de 14.740.000,00 para 15.310.000,00 (fls. 1080), sendo que desse valor**, R$ 1.275.833,00** (1.275.833 quotas**)** é o valor das quotas de Simone Rosa Trivellato, que foi utilizado por ela para apuração do custo de aquisição, e também da fiscalização, valor que está totalmente de acordo com o Contrato de Compra e Venda de Quotas e Outras Avenças, tendo como uma das partes vendedora a contribuinte e como compradora empresa Yami Comércio de Alimentos (efls. 412/457)

Portanto, o custo de aquisição está de acordo com o declarado pelo sujeito passivo e de acordo com os contratos sociais e alterações contratuais.

- Como pôde considerar corretos os referidos quadros/demonstrativos se, a partir de 30/12/1996, o Contribuinte retirou-se da COMERCIAL

GUILHERME MAMPRIM LTDA, não realizando, a partir desta data, qualquer subscrição/aquisição de novas quotas.

- Alega então o Recorrente que o Auditor Fiscal fez uma verdadeira miscelânea entre quotas/participações societárias de propriedade da pessoa física do Contribuinte com quotas/participações societárias de propriedade da pessoa jurídica FASPAR S/A, emergentes da subscrição/aquisição de quotas e capitalização de lucros/créditos.

Primeiro, cabe esclarecer que Anexo I do TVF levou em conta os diversos eventos examinados durante as alterações contratuais de n°s 26 a 44, tais como as incorporações das reservas já mencionadas, subscrição particular de novas quotas, três cisões parciais da COMERCIAL, sendo relevantes para o contexto dos autos a primeira com o objetivo de criar a FASPAR e a segunda com a criação das empresas FRANGO ASSADO NORTE, FRANGO ASSADO SULESTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE e nova cisão parcial, desta vez da FASPAR, em operação inversa na qual foram vertidas as ações em quotas da COMERCIAL e juntamente com as outras três empresas e a CARVALHO PINTO, passaram à condição de controladoras da FASPAR, ocasião em que ocorreu a alienação das participações societárias.

Sendo que no caso de cisões ou incorporações realizadas, ocorridas substituição de ações, na proporção das anteriormente possuídas, **pela transferência de parcelas de um patrimônio para o de outro, não foi caracteriza pela fiscalização como alienação para efeito de incidência do imposto sobre a renda**. Nestes casos, **a data de aquisição é a compra ou subscrição originária**, não tendo havido emissão ou entrega de novos títulos representativos da participação societária, conforme entendimento administrativo no Parecer Normativo CST n. 39/1981. Por isso, não se considera que nesses casos, tenha ocorrido a transferência da titularidade das quotas.

E foi exatamente seguindo tal procedimento que a fiscalização pode apurar um quantitativo 7.892 quotas da Comercial Guilherme Mamprim e 7.533 quotas do quotas das sociedades empresárias Frango Assado Suleste, Frango Assado Norte e Frango Assado Sudoeste alienadas pelo contribuinte teriam sido de sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei n. 1.6510/76.

Caso assim não fosse, não poderíamos nem vir a discutir a tese do direito adquirido à isenção do imposto de renda concedido pelo Decreto-Lei n. 1.510/76, no presente caso, tendo em vista que ocorreram diversas cisões e incorporações ao longo do tempo, sendo que a alienação das participações societárias foi considerada ocorrida apenas em setembro de 2008, onde então foi apurado o ganho de capital.

Analisando 29ª Alteração do Contrato Social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda (efls. 885/911), de 30/12/1996, constata-se que houve um aumento do capital social da Frango Assado Empreendimentos e Participações (FASPAR), mediante 384.000 quotas, no valor de R$ 1,00 (um real), sendo que os sócios-quotistas da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, dentre as quais Simone Rosa Trivellato, cederam e transferiam, para fins exclusivos de integralização e aumento de Capital Social, a totalidade de sua quotas à Cessionária FASPAR.

Contudo, apesar da Recorrente ter se retirado da empresa Comercial Guilherme Ltda, em 30 de dezembro de 1996, **na verdade**, **ela cedeu e transferiu todas as**

suas quotas para empresa FASPAR, na mesma proporção das ações anteriormente possuídas por ela na Comercial Guilherme Mamprim Ltda, sendo que a FASPAR passou a ser a sócia controladora da Comercial Guilherme, com 383.996 quotas, sendo que a Comercial Guilherme permaneceu com o mesmo capital social de R$ 384.000,00 (384.000 quotas).

Por isso, foi possível na situação em questão a fiscalização não considerar como alienação de quotas para efeito de incidência do imposto de renda, nas substituições de ações ocorridas, **considerando então que não houve transferência das quotas**, uma vez que as quotas foram mantidas na mesma proporção anteriormente possuídas pelos sócios na empresa FASPAR S/A, a qual passou a ser a sócia controladora da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, sendo que esta não alterou seu capital social.

Caso foi considerada correta, a tese da Recorrente de que a mesma teria se retirado da empresa Comercial Guilherme Ltda, em 30 de dezembro de 1996, nesta data teria que ter sido apurado o ganho de capital devido, por consequencia, em 2008, na nova apuração de ganho capital não restaria nenhuma quota do capital social isento, com fundamento no Decreto-Lei n. 1.510, DE 1976.

Por outro lado, analisando o Anexo I do TVF, constata-se em diversos **períodos posteriores a 30/09/2006**, **ocorreram novas subscrições/aquisições de quotas na empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda**, sendo que destacamos apenas dois exemplos a título ilustrativo: **37ª Alteração do Contrato Social (31/03/2003, efs. 1011/1015),** no valor de R$ 3.100.000,00 (3.100.000 quotas) e **41ª Alteração do Contrato Social (14/11/2007, efls. 1061/1065),** no valor de R$ 8.470.000,00 (8.470.000 quotas).

Cabe aqui esclarecer que ao contrário do alegado pelo Recorrente não está ocorrendo uma confusão patrimonial entre a pessoa física da contribuinte com quotas/participações societárias de propriedade da pessoa jurídica FASPAR, mas quando ocorre um aumento de capital social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, mediante subscrição particular de novas quotas, subscritas única e exclusivamente pela sócia controladora FASPAR S/A, como por exemplo o ocorrido com a 37ª Alteração Contratual, aumenta também o patrimônio pessoal de cada sócio, apesar de não alterar a participação dos sócios na sociedade.

- O Auditor Fiscal considerou valores em reais como representativos de quantitativos de quotas, o que é inadmissível. Ou seja, para cada um real de capital o Auditor Fiscal atribuiu uma quota o que não coincide com o número de quotas detido pelos sócios das sociedades empresárias.

Compulsando os autos, constata-se que ficou estipulado para cada quota o valor nominal de R$ 1,00 (um real), desde da 26ª Alteração Contratual da empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda até a transferências de suas quotas para empresa compradora Yami Comércio de Alimentos, portanto, a fiscalização não cometeu nenhum equívoco.

- Alega ainda o Recorrente que ficou-se sem saber como o Auditor Fiscal chegou à conclusão de que apenas 7.533 quotas do total de 37.334 quotas das sociedades empresárias FRANGO ASSADO SULESTE, FRANGO ASSADO NORTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE alienadas pelo Contribuinte teriam sido de sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei n° 1.510, de 1976.

Em 09/10/1998, o capital social Guilherme Mamprim foi reduzido de R$ 848.000,00 para R$ 400.000,00 (32ª Alteração Contratual). Houve uma cisão societária parcial da empresa e o capital social de R$ 448.000,00 foi simultaneamente transferido para constituição de três novas sociedades, Frango Assado Norte (R$ 167.000,00), Frango Assado Suleste (R$ 162.000,00) e Frango Assado Sudoeste (R$ 119.000,00), sendo que do valor total cindido (R$ 448.000,00), **apenas 20,1778% (R$ 90.396,36)** são oriundos de capital subscrito **na empresa Guilherme Mamprim até 01/01/1984**, conforme consta do Anexo I do TVF (vide 31ª e 32ª Alterações Contratuais)

Tendo em vista que o contribuinte detinha um percentual 8,333% das quotas das empresas Frango Assado Norte, Frango Assado Suleste e Frango Assado Sudoeste, por consequência, apenas 7.533 quotas, de um total de 90.396,36, são oriundas de um capital subscrito até 01/01/1984.

Diante do exposto, concluo não haver dificuldade de entendimento quanto à metodologia utilizada pela fiscalização, a qual demonstrou que apenas 7.892 quotas da Comercial Guilherme Mamprim e 7.533 quotas das sociedades empresárias Frango Assado Suleste, Frango Assado Norte e Frango Assado Sudoeste alienadas pelo contribuinte teriam sido de sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei n. 1.6510/76, conforme informações constantes do Termo de Verificação Fiscal e seus anexos.

Percebe-se, portanto, que não há espaço fático para se falar em vícios no lançamento fiscal, já que estão estabelecidos de forma transparente nos autos (fls. 02/1214) todos os seus requisitos legais, conforme preconizam o art. 142 do CTN[1] e o art. 10 do Decreto 70.235/1972[2], tais como: local e data da lavratura; caracterização da ocorrência da situação fática da obrigação tributária (fato gerador); determinação da matéria tributável; montante do imposto de renda devido; identificação do sujeito passivo; determinação da exigência tributária e intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de 30 dias; disposição legal infringida e aplicação das penalidades cabíveis; dentre outros, **não havendo, portanto, que se falar de nulidade do lançamento.**

Impossibilidade de nulidade parcial em face do reconhecimento do "direito adquirido".

Entende a Recorrente 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.

[1] Lei 5.172/1966 – Código Tributário Nacional (CTN): 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.

[2] Decreto 70.235/1972: 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.

Ressalto que, o processo administrativo-fiscal de exigência de crédito tributário referente ao imposto sobre a renda de pessoa física é regido pelo Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre a nulidade dos atos nos seguintes termos:

> *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.*

Nesse aspecto, o Auto de Infração contém todos os elementos e requisitos necessários de formação válida, tendo sido lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, observado o art. 142 e seu parágrafo único, da Lei nº 5.172/66, não havendo, portanto, que se falar de nulidade do lançamento.

A questão do direito adquirido, por se referir ao próprio mérito, será analisada, em momento oportuno, não sendo portanto uma questão preliminar, não se sujeitando nem a nulidade parcial bem como total.

Denúncia espontânea. Multa de ofício. Juros à taxa Selic

No que se refere às alegações da Recorrente quanto à denúncia espontânea e a não aplicação da multa de oficio e juros de mora, por se tratar de questão de mérito, deverá ser analisado no momento oportuno.

2. MÉRITO

Do Direito Adquirido da Isenção conferida pelo Decreto-Lei n. 1.510/76

A Recorrente argumenta que quando da publicação da Lei nº 7.713/88, Simone Rosa Trivellato já possuía as participações societárias por mais de 5 anos, tendo direito adquirido ao benefício fiscal conferido pelo Decreto-lei nº 1.510/76, independente da data de alienação das participações societárias.

Alega que restando claramente evidenciado tratar-se *"in casu"* de isenção onerosa, concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, ela não pode ser revogada, tendo em vista o disposto no Art. 178 do CTN, além da incidência do enunciado na Súmula 544 do STF;

Assevera que se implementada a condição à isenção antes da revogação da lei, a isenção se mantém mesmo se a alienação ocorrer na vigência da lei revogadora, pois no caso se trata de isenção onerosa, concedida por prazo certo e em função de determinadas condições., a qual não pode ser revogada, tendo em vista o disposto no Art. 178 do CTN, além da incidência do enunciado na Súmula 544 do STF

No intuito de 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.

No que toca à discussão acerca do aproveitamento da isenção à luz do DL 1.510/76, com relação às cotas adquiridas até 1983 e que permaneceram no patrimônio do contribuinte por, no mínimo, cinco anos até a entrada em vigor da Lei 7.713/88, curvo-me ao posicionamento dos nossos tribunais superiores, já reconhecido, inclusive, pela representação

judicial da Fazenda Nacional, segundo dispõe o Ato Declaratório PGFN n. 12, de 25 de junho, *in verbis*:

> *(...)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 n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988, (...)*

Transcrevo a seguir excerto do voto vencedor da Ilustre Conselheira Maria Helena Cotta Cardoso, no Acórdão nº 9202-007.261, em 22/10/2018, da 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais acerca desse tema, a qual reconhece a isenção à luz do DL 1.510/76, e que permaneceram no patrimônio do contribuinte por, no mínimo, cinco anos até a entrada em vigor da Lei 7.713/88, **no essencial:**

> *Ressalvado o posicionamento pessoal desta Conselheira, que sempre foi no sentido da inexistência de direito adquirido à isenção do Imposto de Renda, a Fazenda Nacional, parte neste processo, exarou o Parecer SEI n° 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aprovado pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, que ensejou a publicação do Ato Declaratório PGFN n° 12, de 25/06/2018, que assim determina:*
>
> *'O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso lido art 19 da Lei n° 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto n° 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do PARECER SEI N° 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 inexista outro fundamento relevante:*
>
> ***'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 n° 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, EDcI no AgRg no REsp 1.146.142/RS e AgRg no REsp 1.243.855/PR.'*
>
> *Relativamente a essa modalidade de parecer, o RICARF. em seu Anexo II, assim dispõe:*

> *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 n° 10.522, de 19 de julho de 2002;*
>
> *Destarte, considerando que, no presente caso, as ações alienadas já eram de propriedade do Contribuinte em 1983, e conforme o parecer acima, em que a própria parte abriu mão do litígio, forçoso concluir pelo não provimento do recurso.*
>
> *Diante do exposto, conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e, no mérito, nego-lhe provimento.*

Esse é inclusive o posicionamento que constou da Solução de Consulta n° 505 - Cosit/RFB, de 17.10.2017, a seguir ementada:

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI N° 1510, DE 1976. ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.*
>
> *A hipótese desonerativa prevista na alinea "d" do art. 4º do Decreto-Lei n° 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 n° 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei n° 7.713, de 22 de dezembro de 1988.*

Por sua vez, observado o posicionamento acima, não quer dizer, com isso, que entenda pela extensão do benefício fiscal às ações bonificadas e subscrições particulares de novas quotas que ingressaram no patrimônio do sujeito passivo após o ano de 1983, por vislumbrar, se assim fosse, flagrante afronta ao artigo 111 do CTN, quando estabelece que deve ser interpretada literalmente a legislação que disponha sobre outorga de isenção.

As ações bonificadas correspondem a aumento do capital social decorrentes da incorporação de reservas de lucros ou lucros acumulados pela sociedade, e são distribuídas

pelos acionistas, na proporção das ações que eles já possuíam, não alterando a participação dos sócios na sociedade, mas aumentando o patrimônio individual de cada sócio.

Trata-se portanto de **aquisição de novas ações pelo acionista**, que deixa de receber dividendos em dinheiro para receber ações em bonificação. Logo, para fazer jus à isenção do imposto na sua alienação, estas ações também devem se submeter à mesma regra das demais aquisições.

Já as ações que correspondam a meros desdobramentos ou agrupamentos de ações que, por sua vez, **já integravam o patrimônio do investidor há mais de cinco anos quando da revogação da isenção, fazem jus ao benefício, pois não há neste caso aquisição de novas ações**, mas mera adaptação das quantidades de ações de cada acionista ao novo critério de divisão do capital da sociedade.

Veja-se, a leitura conjunta dos artigos 1º, 4º e 5º daquele decreto-lei não autoriza, penso eu, a concluir que tal isenção possa ser estendida indiscriminadamente às ações bonificadas. Confira-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 4ºNão 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.*
>
> *Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1° 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.*

Perceba-se, todo o fundamento para que se entenda pelo reconhecimento da isenção conferida por aquele DL 1.510/76, revogado desde a edição da Lei 7.713/88, nas alienações efetuadas após a sua revogação, reside na tese de que aqueles que mantiveram participações societárias em seu patrimônio, na vigência do DL, por cinco anos ou mais passaram a ter o direito adquirido à isenção.

Em outras palavras, para que haja subsunção do caso à tese do direito adquirido, tem-se por necessário que as participações já estivem, à data da revogação do DL, incorporadas ao patrimônio do alienante por no mínimo cinco anos.

Com efeito, considerando a conjugação da legislação tributária aplicada ao tempo da alienação com a tese encampada pelos tribunais, penso que a melhor interpretação daquele artigo 5º é no sentido de que a isenção é estendida às ações bonificadas desde que, quando da revogação citada acima, **já estivessem incorporadas ao patrimônio do investidor há no mínimo cinco anos.**

Nesse mesmo sentido, o acórdão proferido na apelação cível n° CNJ: 0003390-23.2011.4.02.5101 (2011.51.01.003390-3), no TRF2, com a seguinte ementa:

> *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI N° 1.510 /1976. ALIENAÇÃO DE AÇÕES: SOCIETÁRIAS E BONIFICADAS ISENÇÃO. RECURSO E REMESSA NECESSÁRIA, CONSIDERADA COMO EXISTENTE, DESPROVIDOS*
>
> *1. O Superior Tribunal de Justiça já teve a oportunidade de apreciar a matéria em diversas ocasiões e, por último, acabou firmando o entendimento no sentido de que é isento do Imposto de Renda o acréscimo patrimonial decorrente da alienação das ações societárias adquiridas sob a égide do DL n° 1510 /76, após cinco anos da respectiva aquisição, ainda que tal alienação ocorra após a vigência da Lei n° 7.713 /88 (REsp n° 1.133.032).*
>
> *2. O mesmo entendimento* ***não se aplica às ações bonificadas emitidas após 31.12.1983, tendo em vista o não preenchimento das condições prevista no DL n° 1.510 /76.***
>
> *3. REsp n° 1.470.768 (2014/0183051-4): "O art. 4º, d, do Decreto-lei n° 1.510 /76* ***previa isenção de imposto de renda de alienações de quotas sociais efetivadas após o decurso do prazo de cinco anos da data da subscrição ou da aquisição das quotas societárias, de modo que, ainda que recebidas em caráter de bonificação, às mesmas não se estende a isenção do Decreto-lei, porquanto não se enquadram na hipótese do dispositivo aludido".***
>
> *4. O artigo 111 do CTN estabelece que legislação tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, não se admitindo interpretação extensiva, ampliativa ou analógica.*
>
> *5. Recurso e remessa necessária, considerada como existente, desprovidos.*
>
> (grifos nosso)

No mesmo sentido é o já citado Ato Declaratório PGFN n. 12, de 25 de junho, *in verbis:*

> *'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 n° 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).'*

Acrescento, parte do voto da Ilustre Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias, no Acórdão nº 2202-004.351, em 14/05/2018, desta turma, sobre o tema em questão, referente à outra acionista do mesmo grupo empresarial em questão, que passo a adotar como razões de decidir, e a seguir reproduzo:

(...)

O recorrente arrazoa não proceder o argumento do julgador a quo "que as disposições do Parecer Normativo CST nº 68/77 não se aplicam às bonificações emergentes das aquisições e subscrições originariamente havidas em 1983, mesmo que se tratem de bonificações decorrentes de aumento de capital ocorrido após a vigência da Lei revogadora, ou seja, após a vigência da Lei nº 7.713/88". Diz que o parecer teve por objetivo esclarecer as questões sobre as bonificações decorrentes das participações societárias enquadradas na isenção aqui discutida, acrescentando que o parecer:

é absolutamente claro quanto à definição para efeitos da tributação do Art. 1º do referido Decreto-Lei, que as bonificações são adquiridas a custo zero nas datas das subscrições ou aquisições a que correspondem, estendendo-se tal definição para todas e quaisquer bonificações emergentes das participações societárias originariamente havidas a partir de 1983, mesmo aquelas havidas após a sua revogação, mas originárias das participações societárias mantidas pelo Contribuinte desde 1983.

Com efeito, se o recebimento das bonificações relativas às aquisições e subscrições originariamente havidas em 1983 está isento do imposto nada mais racional tenha o Decreto-Lei nº 1.510/76 disposto que elas só podem ser computadas a custo zero, ou seja, tais bonificações não podem ser consideradas nova aquisição ou nova subscrição de quotas.

*Por sua vez, não se aplica ao presente caso, a alegação do D. Julgador "*a quo"* de que, em face do disposto no parágrafo único, do Art. 10 da Lei nº 9.249/95, 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.*

Sem, razão o recorrente. A meu ver correto o entendimento do julgador a quo, o Parecer Normativo CST nº 68/77, que tinha caráter interpretativo, considerou as regras vigentes à época de sua emissão. Não se pode esquecer que a cada alteração da legislação há necessidade de nova interpretação à luz dos dispositivos então vigentes. E nesse aspecto, estou de acordo com os argumentos esboçados no acórdão recorrido, por isso, adoto-os como razões de decidir:

Verifica-se que a autuada considerou que as bonificações, mesmo que distribuídas posteriormente a 31/12/1983, estariam isentas por terem origem daquelas que supostamente gozavam de isenção.

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 titulo de bonificação. (grifei)

Acrescento que, se compararmos os trechos do revogado art. 5º do Decreto-lei nº 1.510/76, e os parágrafos 3º e 4º do art. 16 da Lei nº 7.713/1988, iremos ver que a troca da palavra "bonificações" por "participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação", nos dará a certeza de que esses aumentos de capital originam novas participações, e não são filhotes, como entende o recorrente.

Decreto-lei nº 1.510/76	Lei nº 7.713/1988
Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 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. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)	*Art. 16 [...]* *§ 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.*

O argumento do recorrente, de que as bonificações emergentes das participações societárias originariamente havidas a partir de 1983, eram computadas a custo zero, e que isso se estenderia às bonificações decorrentes daquelas participações, mesmo após a revogação do Decreto-Lei de isenção, faz-me relembrar o histórico da legislação sobre a tributação dos lucros distribuídos, brilhantemente narrado pelo ilustre conselheiro Luiz Eduardo de Oliveira Santos, relator do Processo 12448.736152/2011-35, Acórdão nº 9202-003.700, julgado em 27 de janeiro de 2016, e que aqui é trazido para esclarecer ao recorrente da razão de àquela época as bonificações serem computadas a custo zero, e porque, posteriormente, passaram a compor o custo das participações pelo valor da capitalização decorrente dos lucros acumulados:

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

- o lucro distribuído era passível de tributação; e

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

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

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

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

...

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

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

§ 2º O custo é considerado igual a zero (Lei n° 7.713/88, art. 16, §4ª):

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

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

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

- o lucro distribuído deixou de ser tributado; e

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

A seguir, encontra-se reproduzido o caput do art. 10 da Lei n° 9.249, de 1995, e seu respectivo parágrafo.

[...]

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

> Como se percebe, as bonificações tinham um motivo para serem computadas a custo zero, que era permitir a tributação dos lucros quando as participações societárias fossem alienadas; posteriormente quando o lucro distribuído passou a ser isento, o custo de aquisição das participações decorrentes dos aumentos de capital por incorporação de lucros passou a ser a parcela do lucro capitalizado, ou seja elas deixaram de ser computadas a custo zero. Essa disposição também constava nos revogados arts. 1º e 5º do Decreto-Lei nº 1.510/76:
>
> *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.(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*
>
> *[...]*
>
> *Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 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.(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*
>
> Veja que, o custo zero a que se refere o art. 5º é aplicável para os efeitos do art. 1º, que tratava da tributação do lucro auferido pelas pessoas físicas, e não à alínea "d" do art. 4º desse Decreto-lei. Portanto, não vejo fundamento na afirmação do recorrente de que o Decreto-Lei tenha estabelecido que as bonificações decorrentes de aquisições e subscrições originariamente havidas em 1983 devem ser computadas com custo zero e por isso não poderiam ser consideradas nova aquisição ou nova subscrição de quotas.
>
> O que entendo é que, a lei revogadora trouxe uma nova sistemática para a apuração do custo de aquisição das participações societárias e respectivo ganho de capital quando da alienação dessas participações, e foi justamente a legislação vigente à época dos fatos geradores que o Auditor Fiscal corretamente aplicou, qual seja, o § 3º do Art. 16 da Lei nº 7.713/1988, que também está disposto no parágrafo único, do Art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Cabe aqui esclarecer, conforme se verifica do Anexo I do TVF (efls. 22/23), que nem todas as novas subscrições/aquisições de novas quotas após 31.12.83 consideradas pela fiscalização são unicamente oriundas de **ações bonificadas,** qual seja**:** participações no capital social oriundas de **incorporações de reservas e/ou lucros**.

Verifica-se, como exemplos, nas alterações contratuais **37ª Alteração do Contrato Social (31/03/2003, efs. 1011/1016),** no valor de R$ 3.100.000,00 e **41ª Alteração do Contrato Social (14/11/2007, efls. 1061/1065),** no valor de R$ 8.367.160,95, um aumento do capital social, por meio de uma subscrição particular de novas quotas.

Conforme já esclarecido, em sede de preliminar, quando ocorre um aumento de capital social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, mediante subscrição particular de

novas quotas, subscritas única e exclusivamente pela sócia controladora FASPAR S/A, como por exemplo o ocorrido com a 37ª Alteração Contratual e 41ª Alteração do Contrato Social, aumenta também o patrimônio pessoal de cada sócio, apesar de não alterar a participação dos sócios na sociedade.

Quanto à tese da defesa de que a Recorrente havia se retirado da empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda., em 30/12/1996, tal tema já foi amplamente debatido em sede preliminar.

Assim sendo, entendo **no sentido de reconhecer a isenção do IR sobre o ganho de capital na alienação das cotas adquiridas até 31.12.83, contudo não extensivo às subscrições/aquisições de novas quotas após 31.12.83 (seja por meio de ações bonificadas ou subscrição particular de novas quotas), tendo em vista o não preenchimento das condições prevista no DL n°1.510/76.**

Prevendo a possibilidade de prevalecer a tese do contribuinte de direito adquirido à isenção do Decreto-Lei n° 1.510/76, a auditoria fiscal de forma zelosa demonstrou as quotas do capital social que o contribuinte possuiu por mais de cinco anos na vigência do Decreto-Lei n. 1.510/1976, qual seja:

- 7.892 quotas da Comercial Guilherme Mamprim;
- 7.533 quotas das empresas Frango Assado Suleste, Frango Assado Norte e Frango Assado Sudoeste

As questões postas pelo Recorrente quanto à conclusão da fiscalização de que apenas 7.892 quotas da Comercial Guilherme Mamprim e 7.533 quotas do quotas das sociedades empresárias Frango Assado Suleste, Frango Assado Norte e Frango Assado Sudoeste alienadas pelo contribuinte teriam sido de sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei n. 1.6510/76, já foram amplamente debatidas na preliminar de nulidade, portanto, não serão objeto de reanálise.

Ressalte-se que os quadros/demonstrativos de evolução patrimonial das quotas detidas pelo Contribuinte no Termo de Verificação Fiscal e seus Anexos, estão em total consonância com as questões de mérito ora decidas.

Diante do exposto, concluo que apenas 7.892 quotas da Comercial Guilherme Mamprim e 7.533 quotas das sociedades empresárias Frango Assado Suleste, Frango Assado Norte e Frango Assado Sudoeste alienadas pelo contribuinte teriam sido de sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei n. 1.6510/76, conforme quadro abaixo:

Pessoa Jurídica	Quotas Alienadas	Quotas subscritas/adquiridas até 31/12/1983
Comercial	1.275.833	**7.892**
Frango Norte	13.917	**2.808**
Frango Sudoeste	9.917	**2.001**
Frango Suleste	13.500	**2.724**

<u>Da Apuração do Ganho de Capital</u>

Tendo em vista que a fiscalização não considerou como válida a tese jurídica do direito adquirido à isenção do Decreto-Lei n. 1.510/76, com advento da Lei 7.713/88, logo não considerou como isenta do imposto de renda pessoa física nenhuma quota das empresas em questão no cálculo do ganho de capital, conforme se verifica do quadro abaixo:

		Valores em Reais			
Pessoa jurídica	Quotas alienadas	Valor da alienação	Comissão	Custo de aquisição	Ganho de capital
Comercial	1.275.833	11.611.202,20	198.333,64	1.275.833,00	**10.137.035,56**
Frango Assado Norte	13.917	994.126,90	16.980,91	13.917,00	**963.228,99**
Frango Assado Sudoeste	9.917	976.627,60	16.682,00	9.917,00	**950.028,60**
Frango Assado Suleste	13.500	570.810,50	9.750,15	13.500,00	**547.560,35**
Carvalho Pinto	1.000	721.637,80	12.326,46	1.000,00	**708.311,34**
TOTAL	**1.314.167**	**14.874.405,00**	**254.073,17**	**1.314.167,00**	**13.306.164,83**

Esclareça-se que tal procedimento foi realizado dentro da estrita legalidade, uma vez que a tese jurídica do direito adquirido à isenção do Decreto-Lei n. 1.510/76 há muito vem sendo motivo de discussões tanto na esfera judicial como administrativa, sendo que, apenas em junho/2018, a própria Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, por meio do Ato Declaratório PGFN n. 12/2018, encampou tal tese.

Isto posto, o reconhecimento desta decisão de que apenas 7.892 quotas da Comercial Guilherme Mamprim e 7.533 quotas das sociedades empresárias Frango Assado Suleste (2.724), Frango Assado Norte (2.808) e Frango Assado Sudoeste (2.001 quotas) alienadas pelo contribuinte teriam sido de sua titularidade pelo período de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei n. 1.510/76, não gera nenhuma nulidade, seja parcial ou total, segundo já posto na preliminar de nulidade.

Por outro lado, deverá ser reduzido percentualmente no ganho de capital calculado pela fiscalização, o quantitativo de ações consideradas isentas do imposto de renda, por esta decisão, conforme quadro abaixo:

Pessoa Juridica	Quotas Alienadas	Quotas Isentas	Percentual das Quotas Isentas	Ganho de Capital Calculado Fiscalização (R$)	Parcela Isenta (R$)	Ganho de Capital após dedução das quotas isentas (R$)
Comercial Frango	1.275.833	7.892	0,6186%	10.137.035,56	62.707,70	10.074.327,86
Frango Norte	13.917	2.808	20,1778%	963.228,99	194.358,42	768.870,57
Frango Sudoeste	9.917	2.001	20,1778%	950.028,60	191.694,87	758.333,73
Frango Suleste	13.500	2.274	20,1778%	547.560,35	110.485,63	437.074,72
Carvalho Pinto	1.000	0,00	0,00	708.311,34	0,00	708.311,34
Total	1.314.167	**15.425**		**13.306.164,83**		**12.746.918,22**

Denúncia espontânea. Multa de ofício. Juros à taxa Selic

A Recorrente arrazoa que, antes do início do procedimento fiscal, Simone Rosa Trivellato declarou expressamente a alienação da totalidade das quotas e participações societárias que detinha nas sociedades do Grupo "Frango Assado", e a comissão paga à "IGC Partners", tendo apurado e informado corretamente o ganho de capital decorrente da operação,

que foi lançado como rendimentos isentos e não tributáveis, conforme Declaração de Ajuste Anual do Ano-Calendário de 2008, e não agiu com má-fé, por entender que tinha direito adquirido à isenção do imposto de renda, nos termos do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510, de 27/12/1976, e ainda com a existência de decisões administrativas e judiciais reconhecendo seu direito adquirido ao benefício fiscal decorrente desse dispositivo legal, não podendo ser penalizada com aplicação de multas confiscatórias e juros de mora.

Cita o art. 138 do CTN, e interpreta que não há obrigatoriedade de pagar o tributo declarado para que reste caracterizada a denúncia espontânea, e a expressão "se for o caso", não tem o significado dado pelo julgador *a quo*, nem concorda com a afirmação deste de que teria efetuado a classificação indevida de rendimentos, e diz não se aplicar ao caso a norma do art. 841 do RIR, porque não fez declaração inexata, nem omitiu qualquer elemento sobre a alienação de quotas e participações societárias, e deixou de efetuar o recolhimento porque baseado em dispositivo legal, doutrina e jurisprudência. Cita jurisprudência e doutrina sobre denúncia espontânea e inexigibilidade de multa punitiva, e sobre o entendimento de que a multa moratória tem natureza punitiva. Arrazoa ser ilegítima a aplicação da multa de ofício de 75% e aos juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC.

Não assiste razão à defendente, **a perda da espontaneidade** se deu em 02/02/2010 (efls. 43), data em que o recorrente tomou ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, nos termos do parágrafo único do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) e do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

> Código Tributário Nacional
>
> *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.* (Grifou-se)
>
> Decreto nº 70.235/72
>
> *Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:(Vide Decreto nº 3.724, de 2001)*
>
> *I - o primeiro ato de ofício, escrito, praticado por servidor competente, cientificado o sujeito passivo da obrigação tributária ou seu preposto;*
>
> *II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;*
>
> *III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.*
>
> *§ 1° O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (Grifou-se)*

Portanto, conforme dispositivos acima transcritos, enquanto estiver abrigado sob o manto da espontaneidade, o sujeito passivo poderá confessar débitos não declarados,

retificar declarações e formular consultas, ficando a salvo da imposição de multa de ofício desde que efetue o recolhimento dos tributos devidos com os acréscimos moratórios cabíveis.

Excluída, por outro lado, a espontaneidade do interessado, ele ficará sujeito à imposição de multa de ofício, ainda que reconheça a procedência do lançamento.

Da mesma forma, não serão acolhidas como eficazes as declarações entregues após o início da ação fiscal, conforme art. 147, § 1º do CTN: "*A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento*".

Portanto, o início do procedimento de fiscalização, mediante termo próprio ou qualquer outro ato escrito que o caracterize, retira do sujeito passivo a espontaneidade em denunciar irregularidades para os fins de declarar e retificar declarações referentes aos tributos objeto do procedimento fiscal a que está submetido.

Simone Rosa Trivellato ao informar em sua Declaração de Ajuste Anual (DAA) como isento rendimento que não estava alcançado pelo instituto da isenção, deixou de oferecê-lo à tributação, e, consequentemente, não houve o recolhimento do imposto devido, portanto, não se trata de caso de denúncia espontânea.

Esclarece-se ainda à impugnante que, a responsabilidade por infrações fiscais independe da intenção do agente, conforme art. 136 do Código Tributário Nacional:

> *Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.*

Em relação ao argumento do recorrente de que é ilegal a multa de ofício, lembro que a este Conselho não é dado se pronunciar sobre ilegalidade e inconstitucionalidade de Lei em plena vigência, ou deixar de aplicá-la, nos termos do art. 26-A do Decreto nº 70.235/72 e Súmula CARF nº 2:

> *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.*
>
> *Súmula CARF n° 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.*

Quanto à alegação sobre juros à taxa Selic, a questão se encontra pacificada neste Conselho, sendo objeto da Súmula CARF nº 4:

> *Súmula CARF n° 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.*

Da Intimação do Procurador

Em relação ao pedido para que as **intimações** relativas ao presente processo sejam **encaminhadas ao representante legal da Contribuinte**, ressalte-se que o art. 23 do Decreto nº 70.235/72 determina que a ciência dos atos praticados no curso do processo administrativo fiscal seja efetivada no domicílio eleito pelo sujeito passivo, correspondente ao endereço fornecido à administração tributária para fins cadastrais.

> ***Art. 23***. *Far-se-á a intimação:*
>
> *(...)*
>
> *II - por via postal, telegráfica ou por qualquer outro meio ou via, com prova de recebimento no domicílio tributário eleito pelo sujeito passivo;*
>
> *(...)*
>
> *§ 4º Para fins de intimação, considera-se domicílio tributário do sujeito passivo: (Redação dada pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *I - o endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; e (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *II - o endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo. (Incluído pela Lei nº 11.196, de 2005)*
>
> *(grifo nosso)*

Nesse sentido, o Decreto nº 70.235/1972 não contempla a intimação no endereço do advogado do contribuinte, tema que já é objeto de súmula por este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais:

> **Súmula CARF n°110**
>
> *No processo administrativo fiscal, é incabível a intimação dirigida ao endereço de advogado do sujeito passivo.*

Da mesma forma, que não existe previsão legal para que possíveis publicações no Diário Oficial referentes ao presente Processo Administrativo Fiscal, caso ocorram, sejam feitas em nome da representante legal da Contribuinte.

Da mesma forma, não existe previsão legal para que possíveis publicações no Diário Oficial referentes ao presente Processo Administrativo Fiscal, caso ocorram, sejam feitas em nome da representante legal da Contribuinte.

Deste modo, deve ser indeferido o pleito do Contribuinte.

Conclusão

Diante do exposto, voto por rejeitar as preliminares, e no mérito, dar-lhe parcial provimento, no sentido de reconhecer a isenção do IR sobre o ganho de capital na alienação das cotas adquiridas até 31.12.83, não extensivo as subscrições/aquisições de novas quotas após 31.12.83, reduzindo a base de cálculo do ganho de capital de R$ 13.306.164,83 para R$ 12.746.918,22

(assinado digitalmente)

Marcelo de Sousa Sáteles - Relator