



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

Processo n° 10880.723534/2015-98
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2401-005.278 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente ROBERTO DUAILIBI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2012

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

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

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

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

AÇÕES BONIFICADAS. INCORPORAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS DE LUCROS AO CAPITAL SOCIAL. INEXISTÊNCIA DE EFETIVO AUMENTO DO PATRIMÔNIO.

O aumento do valor do capital social em razão da incorporação de lucros ou reservas não devem ser considerados como aquisição de novas participações societárias uma vez que representa mero de aumento contábil, e não um aumento efetivo, decorrente do remanejamento de valores já existentes no balanço, sem mudança efetiva na consistência do patrimônio.

In casu, as ações bonificadas são expansão das ações antigas, tendo a natureza de acessões.

Havendo o reconhecimento do direito adquirido à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76 em relação a determinada participação societária, o benefício fiscal também deve se estender às bonificações destas ações englobada pela isenção.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do recurso voluntário e rejeitar a preliminar. No mérito, por maioria, dar-lhe provimento, vencido o conselheiro Cleberson Alex Friess, que deu provimento parcial ao recurso voluntário. O Conselheiro Cleberson Alex Friess solicitou a apresentação de declaração de voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira - Relator

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

Relatório

ROBERTO DUAILIBI, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 8ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, Acórdão nº 10-55.997/2016, às fls. 581/594, que julgou procedente o Auto de Infração concernente ao Imposto de Renda Pessoa Física - IRPF, decorrente da constatação de omissão ganhos de capital na alienação de bens e direitos, em relação ao ano calendário 2011, conforme peça inaugural do feito, às fls. 02/07, e demais documentos que instruem o processo.

Trata-se de Auto de Infração, lavrado em 05/06/2015 (AR e-fl. 414), nos moldes da legislação de regência, contra o contribuinte acima identificado, constituindo-se crédito tributário no valor consignado na folha de rosto da autuação, decorrente do seguinte fato gerador:

a) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS Omissão/apuração incorreta do ganho de capital auferido na alienação de quotas conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
08/07/2011	26.420.504,44	75,00

b) GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS OMISSÃO/APURAÇÃO INCORRETA DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS - DECRETO-LEI 1510/76 Omissão/apuração incorreta de ganhos de capital auferidos na alienação de quotas não negociadas em bolsa de valores, conforme descrito no Termo de Verificação Fiscal, que é parte integrante e indissociável do Auto de Infração.

<i>Fato gerador</i>	<i>Valor Apurado (R\$)</i>	<i>Multa (%)</i>
08/07/2011	12.359.041,19	75,00

A ação fiscal iniciou-se com o intuito de examinar a correta apuração do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital do autuado na alienação de quotas da empresa DPZ – DUAILIBI PETIT ZARAGOZA PROPAGANDA LTDA, CNPJ 62.123.948/0001-91, à LION COMMUNICATION LTDA, CNPJ 12.258.231/0001-89, ocorrida em 08.07.2011.

Cada um dos três sócios fundadores – ROBERTO DUAILIBI (o autuado), FRANCISCO PETIT REIG e JOSÉ MARIA MARTINEZ ZARAGOZA – vendeu por R\$ 40 milhões parte de suas participações na DPZ – 1.823.752 quotas cada – à empresa LION, a qual

passou então a deter 70% das quotas da agência, remanescendo com cada um deles (os três sócios) 10% das quotas.

O Demonstrativo da Apuração de Ganhos de Capital na DAA do contribuinte (fls. 396/411) revela que ele considerou como tributável a venda de 270.235 quotas. Na apuração do imposto, registrou como valor de alienação R\$ 5.927.013,33, como custo de aquisição R\$ 83.322,63, obtendo um ganho de capital de R\$ 5.843.690,70. Por força do Decreto Lei nº 1.510/76, o restante das quotas alienadas (1.553.517) foi considerado por ele isento de tributação, declarando R\$ 34.072.986,67 no campo Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis.

O autuado entendeu que, nos termos do Decreto-Lei nº 1.510/1976, em 31.12.1983, da sua participação na empresa (33,33% do capital social), 85,49% (28,495% do total) seria isento de ganho de capital por lhe pertencer desde 1971, ou seja, há mais de cinco anos. Somente os 14,51% (4,83% do total) seria tributável por ter sido adquirida em data posterior.

Por outro lado, a fiscalização entende que mesmo que o contribuinte possuísse as ações por mais de cinco anos no início da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, se ele não efetuou a alienação até esse momento, não ocorreu o fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital, por lhe faltar um requisito essencial previsto pela lei: a própria alienação.

A auditoria fiscal aduz que a lei isentiva, por princípio, não gera qualquer direito adquirido em prol do contribuinte. A isenção é usufruída enquanto vigente a lei concessiva. Refere que isso se dá exatamente pelo fato de se tratar de faculdades (de não pagamento) que são geradas à medida que ocorrem os fatos isentos, regidas pela lei da época desses fatos, e que são prontamente exercidas, não havendo que se falar em direito adquirido para exercício futuro. Revogada a lei isentiva, o tributo volta a ser exigível em relação aos fatos ocorridos posteriormente à revogação.

A fiscalização explica que, em se tratando de ganho de capital por parte de pessoa física, o fato gerador ocorre no momento da alienação do bem ou direito. À época do fato gerador – julho de 2011 –, a isenção alegada havia sido revogada e não há direito adquirido ao benefício, eis que a não-incidência prevista no Decreto-lei nº 1.510, de 1976, art.

4º, alínea "d", não era onerosa e nem foi estabelecida a prazo determinado. Isto porque só há direito adquirido à isenção quando ela é concedida por prazo certo e sob condição onerosa, devendo os dois elementos incidir de forma concomitante (CTN, art. 178, com a redação dada pela Lei Complementar nº24, de 1975, e ADCT, art. 41, §2º). Neste contexto, a não-incidência prevista no art. 4º, "d", Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não se aplica a alienações efetuadas após a revogação do referido decreto, em 01 de janeiro de 1989, ainda que, nesta data, as quotas societárias já contassem com mais de cinco anos sob a titularidade do alienante.

A auditoria fiscal ressalva que, de qualquer forma, ainda que o contribuinte fizesse jus ao benefício fiscal, o que admite apenas para argumentar, somente pequena parcela da sua participação societária estaria abrangida (quotas alienadas em 2011 denominadas no Termo de Verificação Fiscal como quotas passíveis de isenção). Ela entende que o sujeito passivo informou a maior o percentual passível de isenção e, assim, com base nas informações coletadas nas alterações estatutárias/contratuais da DPZ e nos outros documentos apresentados, elaborou uma planilha, denominada ANEXO I, às fls. 36/39, para apurar a real participação detida anteriormente a 31.12.1983 que, eventualmente, poderá ser considerada isenta de tributação por força do Decreto-Lei 1.510/1976.

Nas colunas à direita do ANEXO I procedeu-se ao acompanhamento do valor financeiro da participação de cada sócio, resultante da correspondente alteração societária, objetivando calcular e evidenciar os montantes detidos no momento da alienação, em 08.07.2011, bem como sua composição, classificando-os como:

a) Fração Anterior (FA) – a fração remanescente (incluindo atualizações) do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983; e

b) Fração Posterior (FP) – a fração correspondente ao capital subscrito ou adquirido posteriormente a esta data, incluídas suas atualizações. Trata-se, portanto, da parte complementar do capital detido pelo sócio (FA + FP = 100%).

Conforme demonstram os cálculos do ANEXO I, no momento da alienação das quotas de capital da DPZ, em 08.07.2011, apenas 31,87% da participação do autuado correspondiam à fração remanescente (incluindo atualizações) do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983 (FA).

As quotas alienadas correspondem não só a participações societárias subscritas, compradas ou bonificadas antes de 31.12.1983 (FA), mas, também decorreram de bonificações ocorridas após essa data (FP), que não estão albergadas pela isenção.

A fiscalização observa que ainda que prevaleça, em discussão administrativa ou judicial do presente lançamento, a tese advogada pelo contribuinte no sentido de ter direito adquirido à isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76, remanescerá parcela substancial do IRPF ora lançado de ofício. Por isso, apurou separadamente a omissão de ganhos de capital na alienação das quotas de cada uma das duas partes (FA e FP).

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 600/635, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões.

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, reitera as razões da impugnação, preliminarmente pugna pela nulidade do auto de infração, por ausência de apuração precisa da matéria tributável, indo em desacordo com artigo 142 do CTN.

Alega que tem direito adquirido já que se trata de isenção condicionada – manter a participação societária por mais de cinco anos. Diz que todas as pessoas físicas que preencheram as condições impostas pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 adquiriram o direito subjetivo à isenção tributária na posterior alienação, ainda que esta alienação viesse a ocorrer após a revogação pela Lei nº 7.713/88.

O contribuinte defende que a isenção foi onerosa, pois se viu incentivado a investir em participações societárias e, de outro lado, após efetuado o investimento, não podia realizá-lo (aliená-lo) antes de decorridos cinco anos caso desejasse se aproveitar do benefício.

Destaca o sujeito passivo que, como reconhecido pela pacífica jurisprudência, basta a existência de onerosidade para que a revogabilidade da isenção submeta-se ao art. 178 do CTN. Observa que o entendimento dessa questão foi pacificado no julgamento do Recurso Especial nº 1.133.032/PR, no qual foi reconhecido que o benefício estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1.510/76, por se tratar de isenção onerosa, tem o condão de gerar direito adquirido.

Ressalta que a autoridade fiscal fundamentou a autuação em "recente" decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, em 09.02.2010, a qual, entretanto, não reflete o posicionamento atual daquele Tribunal.

O recorrente aduz que, com fundamento em pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores, bem como do CARF, e também em farta doutrina, é indevida a exigência de IRPF sobre o ganho de capital apurado na alienação da sua participação societária na DPZ.

Assevera que tendo em vista o direito adquirido à isenção condicional, conferida pelos artigos 4º, alínea "d", e 5º, caput, segunda parte, do Decreto-Lei nº 1.510/76 –, a isenção alcança as quotas detidas há mais de 5 anos, assim como os frutos destas (ações bonificadas).

O autuado discorda do entendimento da autoridade fiscal que as ações ou quotas distribuídas em bonificação aos sócios em virtude da integralização de Reserva para Subvenção de Capital e Reservas de Lucros e Lucros Acumulados deveriam ser integralmente computadas como "fração posterior" (correspondente à parcela do capital adquirido após 31.12.1983) e, portanto, sem direito à isenção vinculada no Decreto-Lei nº 1.510/76. Contesta que apenas 31,87% da sua participação se encaixariam na "fração anterior" (correspondente à fração remanescente do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983). Diz que, com o passar do tempo, a "fração posterior" superou a "fração anterior" porque a fiscalização segregou as correções monetárias incidentes sobre as ações originárias e as bonificadas subscritas até 31.12.1983 e aquelas incidentes sobre as ações originárias e bonificadas subscritas após 31.12.1983.

Argumenta o contribuinte que a isenção instituída pelo Decreto-Lei deve abranger todos os lotes de ações ou quotas correspondentes às participações mantidas pelo prazo de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, bem como as bonificações correspondentes a essas participações. Refere que a situação foi abordada no Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 68, de 23 de setembro de 1977 ("PN CST nº 68/77"), no qual restou confirmado o entendimento de que as bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem.

O recorrente conclui que a isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76 se aplica: (i) às participações societárias mantidas pela pessoa física pelo prazo de cinco anos durante a vigência do mencionado decreto, isto é, às participações societárias adquiridas até 31.12.1983, eis que a entrada em vigor da lei revogadora dessa isenção, Lei nº 7.713/88, se deu em 1º de janeiro de 1989; e, (ii) às bonificações decorrentes das participações societárias nessas condições, por expressa previsão do artigo 5º, caput, segunda parte, do referido Decreto-Lei.

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

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira - Relator

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

PRELIMINAR DE NULIDADE

Preliminarmente pugna pela nulidade do auto de infração, por ausência de apuração precisa da matéria tributável, indo em desacordo com artigo 142 do CTN.

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

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

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

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

Importante também esclarecer que o Termo de Verificação Fiscal é parte integrante do Auto de Infração. Assim, toda a descrição dos fatos é concebida como sendo reportada no próprio Auto de Infração. Não há que se fazer distinção entre os dizeres contidos em um e outro, pois, como dito, o Termo de Verificação Fiscal compõe o Auto de Infração.

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

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

demais, se confundem com o mérito que iremos tratar posteriormente, não ensejando em nulidade

Dito isto, afasto a preliminar suscitada.

MÉRITO

GANHO DE CAPITAL - ISENÇÃO - DECRETO LEI Nº 1510/76

Alega que tem direito adquirido já que se trata de isenção condicionada – manter a participação societária por mais de cinco anos. Diz que todas as pessoas físicas que preencheram as condições impostas pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 adquiriram o direito subjetivo à isenção tributária na posterior alienação, ainda que esta alienação viesse a ocorrer após a revogação pela Lei nº 7.713/88.

O contribuinte defende que a isenção foi onerosa, pois se viu incentivado a investir em participações societárias e, de outro lado, após efetuado o investimento, não podia realizá-lo (aliená-lo) antes de decorridos cinco anos caso desejasse se aproveitar do benefício.

Destaca o sujeito passivo que, como reconhecido pela pacífica jurisprudência, basta a existência de onerosidade para que a revogabilidade da isenção submeta-se ao art. 178 do CTN. Observa que o entendimento dessa questão foi pacificado no julgamento do Recurso Especial nº 1.133.032/PR, no qual foi reconhecido que o benefício estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1.510/76, por se tratar de isenção onerosa, tem o condão de gerar direito adquirido. Ressalta que a autoridade fiscal fundamentou a autuação em "recente" decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, em 09.02.2010, a qual, entretanto, não reflete o posicionamento atual daquele Tribunal.

O recorrente aduz que, com fundamento em pacífica jurisprudência dos Tribunais Superiores, bem como do CARF, e também em farta doutrina, é indevida a exigência de IRPF sobre o ganho de capital apurado na alienação da sua participação societária na DPZ.

Assevera que tendo em vista o direito adquirido à isenção condicional, conferida pelos artigos 4º, alínea "d", e 5º, caput, segunda parte, do Decreto-Lei nº 1.510/76 –, a isenção alcança as quotas detidas há mais de 5 anos, assim como os frutos destas (ações bonificadas).

Argumenta o contribuinte que a isenção instituída pelo Decreto-Lei deve abranger todos os lotes de ações ou quotas correspondentes às participações mantidas pelo prazo de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, bem como as bonificações correspondentes a essas participações. Refere que a situação foi abordada no Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 68, de 23 de setembro de 1977 ("PN CST nº 68/77"), no qual restou confirmado o entendimento de que as bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem.

O recorrente conclui que a isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76 se aplica: (i) às participações societárias mantidas pela pessoa física pelo prazo de cinco anos durante a vigência do mencionado decreto, isto é, às participações societárias adquiridas até 31.12.1983, eis que a entrada em vigor da lei revogadora dessa isenção, Lei nº 7.713/88, se deu em 1º de janeiro de 1989; e, (ii) às bonificações decorrentes das participações societárias nessas condições, por expressa previsão do artigo 5º, caput, segunda parte, do referido Decreto-Lei.

Pois bem.

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

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

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

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

Eis a matéria em litígio.

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

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

(...)

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

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

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

Com isso, ele faz jus a tal benefício?

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

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

Salvo melhor juízo, esta foi a intenção do legislador.

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

Entendo que a incidência do imposto de renda pessoa física sobre o ganho de capital apurado na alienação de participações societárias não se aplica quando tais ações foram adquiridas há mais de cinco anos contados do início de vigência da Lei nº 7.713/88, como ocorre no caso em tela.

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

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

(...)

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

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

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

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

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes

do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido.

Recurso especial negado.

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

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1.510/76 – DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88) – Se a pessoa Física titular da participação societária, sob a égide do artigo 4º "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subseqüentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

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

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

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

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

Recurso provido.

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

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

Recurso provido.

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

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

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

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

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

A possibilidade de aplicação de uma norma mesmo após a sua revogação, dá-se o nome de "ultratividade". Sobre a ultratividade em matéria de direito adquirido, vale destacar a lição do professor Roque Antônio Carraza (Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, 13ª ed., p. 555.), oportunidade em que o doutrinador demonstra com clareza a impossibilidade de lei posterior suprimir direito adquirido:

Em remate, convém assinalarmos que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito mais do que imunes ao efeito retroativo da lei nova, impedem que esta, de algum modo, os desconstitua.

(...)

Neste sentido, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei velha, que continuará a

disciplinar as situações que sob sua égide se consumara, mesmo depois da entrada em vigor da lei nova. Tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica. (grifos acrescidos)

Em se tratando diretamente de matéria tributária, mais especificamente com relação às isenções, o direito adquirido é disciplinado pelo Código Tributário Nacional. De acordo com o art. 178 deste código, as isenções podem ser revogadas ou modificadas por lei, exceto quando estas forem concedidas mediante determinados requisitos ou condições, as chamadas isenções condicionadas.

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

Depreende-se, a partir da leitura deste dispositivo, que o contribuinte passa a ter direito adquirido a uma isenção condicionada a partir do momento em que cumpre as exigências legais para tanto. Além de que, como demonstrado anteriormente, esse direito não se esvazia com a eventual revogação póstera da norma concedente do referido benefício.

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

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

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

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

Dispositivos Legais: art. 4º, alínea “d”, do Decreto- Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976; art. 178 da Lei nº

5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

Ante o exposto, resta claro que o contribuinte tem direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienação de participação societária, vez que atendeu a condição imposta pelo art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76 antes mesmo de sua revogação pela Lei n. 7.713/88.

ACÕES BONIFICADAS - GANHO DE CAPITAL - ISENÇÃO -
DECRETO LEI Nº 1510/76

O autuado discorda do entendimento da autoridade fiscal que as ações ou quotas distribuídas em bonificação aos sócios em virtude da integralização de Reserva para Subvenção de Capital e Reservas de Lucros e Lucros Acumulados deveriam ser integralmente computadas como "fração posterior" (correspondente à parcela do capital adquirido após 31.12.1983) e, portanto, sem direito à isenção vinculada no Decreto-Lei nº 1.510/76. Contesta que apenas 31,87% da sua participação se encaixariam na “fração anterior” (correspondente à fração remanescente do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983). Diz que, com o passar do tempo, a "fração posterior" superou a "fração anterior" porque a fiscalização segregou as correções monetárias incidentes sobre as ações originárias e as bonificadas subscritas até 31.12.1983 e aquelas incidentes sobre as ações originárias e bonificadas subscritas após 31.12.1983.

Conforme exposto no relatório, segundo a fiscalização, ainda que o RECORRENTE fizesse *jus* ao benefício fiscal, apenas 31,87% da participação do autuado corresponderia a ações adquiridas até 31.12.1983 (data limite para fazer *jus* à isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76) e, portanto, passíveis de isenção.

Neste sentido, para facilitar a segregação do lançamento em decorrência de eventual reconhecimento do direito adquirido do contribuinte à isenção prevista pelo Decreto-Lei nº 1.510/76, a autoridade lançadora classificou o lançamento em duas partes, quais sejam (fls. 24 e seguintes dos autos):

Fração Anterior (FA) - a fração remanescente (incluindo atualizações) do capital subscrito ou adquirido até 31/12/1983; e

Fração Posterior (FP) - a fração correspondente ao capital subscrito ou adquirido posteriormente a esta data, incluídas suas atualizações. *Tratase, portanto, da parte complementar do capital devido pelo sócio (FA + FP = 100%).*

De acordo com a fiscalização, “no momento da alienação das ações da DPZ, em 08/07/2011, 31,87% do capital correspondiam à fração remanescente (incluindo atualizações) das ações ou parcela do capital de 31/12/1983 (FA)”. Para chegar a tal percentual, elabora os cálculos indicados no anexo I do TVF (fls. 36/39), onde demonstra que a chamada Fração Posterior (FP) é decorrente de incorporação de lucros ou reservas de lucros ao capital social (e respectivas atualizações monetárias), ocorridas após 31/12/1983.

No entender da fiscalização, as “diversas mudanças provocadas por aumento de valor por incorporações de reservas gerados por lucros produzidos após 1983, supressão do número de ações da companhia contra contas de reservas, distribuição de bonificações propiciadas por incorporações de reservas, todas constituídas com lucros advindos da atividade da empresa após 1983, (...) não são acobertadas pela lei isentiva”.

Neste sentido, considerou que tais parcelas teriam sido adquiridas nas datas das respectivas capitalizações de lucros ou reservas estando, assim, fora do alcance da isenção prevista pelo Decreto-Lei nº 1.510/76, uma vez que ocorridas após 31/12/1983.

Contudo, não compartilho do mesmo entendimento adotado pela autoridade lançadora e decisão de piso. S.m.j., assim como as ações ou quotas distribuídas em bonificação aos sócios em virtude da integralização de lucros ou reservas, a valorização das ações decorrente dos aumentos do valor do capital ocorridos mediante as referidas capitalizações de lucros e reservas não correspondem a novas aquisições de ações.

O aumento decorrente da capitalização de lucros ou reservas não acresce a participação societária percentual na empresa. Ou seja, o percentual de participação do recorrente na sociedade DPZ não se alterou. Isso porque trata-se de mero ato contábil, e não negocial. Ou seja, as capitalizações de lucros ou reservas não exerceram qualquer influência sobre a situação patrimonial do contribuinte.

Quando o capital social é aumentado pela capitalização de reservas, há apenas um mero remanejamento de valores já existentes no balanço. Neste caso, não há que se falar em incremento do patrimônio líquido, apenas movimentação de valores entre contas que fazem parte do PL (reservas e/ou lucros acumulados para o capital social). Sendo assim, o valor da empresa não se altera, pois não há entrada de novos recursos decorrentes da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (aumento oneroso).

Neste sentido, entendo que o aumento de capital das pessoas jurídicas por aproveitamento de reservas ou lucros não distribuídos não se revestem de aquisição de nova participação societária.

Conforme versa a doutrina (Modesto Carvalhosa, "Comentários a Lei das Sociedades Anônimas", 3º Volume, Editora Saraiva, pág. 601:):

O aumento mediante a capitalização de lucros ou reservas constitui mero remanejamento de valores já existentes no balanço, não havendo, conseqüentemente, mudança no volume financeiro, nem entrada de novos valores no patrimônio social, nem aumento do encargo dos acionistas (art. 106 e s.). Trata-se de aumento contábil, nominal ou gratuito, em contraposição ao aumento efetivo, real ou oneroso, que decorre da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (art. 170). Trata-se de mera transferência, parcial ou total, do montante da conta de reserva para a conta de capital. O aumento é contábil, porque a elevação do valor do capital é produzida sem mudança efetiva na consistência do patrimônio. Difere também do aumento por subscrição (art. 170), já que, somente após a homologação deste, é que o valor acrescido passa a pertencer ao patrimônio social.

Neste sentido, entendo que o aumento do valor do capital social, assim como as ações dadas em bonificação, em razão da incorporação de lucros ou reservas não devem ser considerados como aquisição de novas participações societárias. Portanto, não há sentido em diferenciar estas majorações da participação societária adquirida pelo contribuinte, eis que esta última não se altera mesmo com as capitalizações apontadas pela autoridade fiscal.

Conforme defende o recorrente, nem mesmo as bonificações ensejariam tal distinção entre as ações originárias, na medida que “*as ações bonificadas representam mera expansão das antigas, tendo a natureza de acessões*” (José Edwaldo Tavares Borba, Direito Societário, Editora Renovar, 9ª edição, págs. 422/423); elas se incorporam e acompanham um bem principal, que é justamente a participação societária que originou tal bonificação.

Assim, os aumentos decorrentes das capitalizações dos lucros e reservas estão atrelados às respectivas participações societárias a que corresponderem, não havendo que cogitar, em razão da capitalização, a possibilidade de atribuir novas datas de aquisição de participação na sociedade. Isto porque a participação societária não se altera. Portanto, os aumentos provocados pela capitalização de lucros ou reservas não causam mudança no volume financeiro, nem representam entrada de novos valores no patrimônio social, não havendo que se falar em aquisição de novas participações societárias.

No caso dos autos, é fato incontroverso de que a parcela de participação societária do recorrente objeto do presente processo foi integralmente adquirido até 31/12/1983. Portanto, tendo em vista o reconhecimento do direito adquirido do contribuinte à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76 (pelo fato de ter cumprido os requisitos ainda enquanto vigorava o referido diploma legal) em relação à participação societária correspondente às 1.553.517 quotas da empresa DPZ, entendo que tal benefício fiscal também deve se estender à valorização da mencionada participação societária mediante a capitalização de lucros ou reservas.

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

É como voto.

(assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira

Declaração de Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess

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

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

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

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

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2004

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

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

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

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

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

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

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

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

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

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

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

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

Entretanto, divirjo do I. Relator quanto às ações denominadas de bonificações (Fração Posterior - FP). Em que pese a densidade dos argumentos, mantenho o entendimento de que representa uma riqueza nova, distinta das participações societárias originárias, a qual advém da própria evolução do capital social da companhia ao longo do tempo, mediante aumento do patrimônio líquido pela incorporação de resultados apurados após 31 de dezembro de 1983.

Processo nº 10880.723534/2015-98
Acórdão n.º **2401-005.278**

S2-C4T1
Fl. 11

É indiferente que, ao final, a participação relativa do acionista no capital social da companhia permaneça inalterado, porquanto há acréscimo patrimonial, decorrente do aumento do patrimônio pessoal do acionista igual ao valor das ações novas recebidas pela incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social, o que configura um produto do capital, rendimento tributável pelo imposto sobre a renda (art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988).

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess