



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

Processo n° 11060.724242/2011-65
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.861 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 16 de fevereiro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FRANCISCO DIRCEU BISSACOTTI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2008

Ementa:

NULIDADE DO LANÇAMENTO. INOCORRÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, fundamentalmente porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto n° 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

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

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, por maioria de votos, negar provimento ao recurso, vencidos os Conselheiros Carlos César Quadros Pierre, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro e Ana Cecília Lustosa da Cruz que davam provimento parcial para reconhecer o direito adquirido a isenção sobre as bonificações originárias das ações adquiridas anteriormente a 1983.

Assinado Digitalmente

Eduardo Tadeu Farah – Presidente-Substituto e Relator.

EDITADO EM: 14/03/2016

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Marcio de Lacerda Martins (Suplente Convocado), Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente Convocada), Carlos Alberto Mees Stringari, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos Cesar Quadros Pierre e Ana Cecilia Lustosa da Cruz. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Heitor de Souza Lima Júnior (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo de lançamento de ofício relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física, ano-calendário 2007, consubstanciado no Auto de Infração, fls. 180/183, pelo qual se exige o pagamento do crédito tributário total no valor de R\$ 1.176.962,29, calculado até 30/11/2011.

A fiscalização apurou omissão de ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não negociadas em Bolsa.

Cientificado do lançamento, o contribuinte apresenta Impugnação alegando, conforme se extrai do relatório de primeira instância, *verbis*:

O contribuinte apresentou impugnação, fls. 232 a 280, alegando que a fiscalização produziu o cálculo do imposto de renda sem considerar o direito adquirido à isenção de tributo sobre as ações adquiridas até 31 de dezembro de 1983, que foi reconhecido pelo Superior Tribunal de Justiça nos autos do Mandado de Segurança nº 2007.71.02.001467-2, impetrado pelo impugnante, com o objetivo de garantir o direito à isenção do imposto de renda, lembra também o Decreto-Lei nº 1.510/1976.

Salienta que a fiscalização reconhece que ele impetrou Mandado de Segurança para o fim de garantir o direito à isenção do imposto de renda.

Afirma que a fiscalização realizou o lançamento de ofício considerando como tributável o lucro obtido com a venda das ações adquiridas até 31 de dezembro de 1983.

Invoca a nulidade do lançamento, devido à incorreta apuração do custo médio ponderado, no qual foram consideradas, também, as ações alcançadas pela isenção e também pela exigência de imposto sobre matéria cuja exigibilidade esteja suspensa, conforme a legislação. E mesmo havendo exclusão da parcela devida relativo ao ganho de capital sobre ações adquiridas até 31-12-1983, há a alteração do valor encontrado, invalidando integralmente o lançamento.

Alega, também, que a fiscalização somente poderia efetuar o lançamento para fins de prevenção de decadência, determinando a suspensão da cobrança do crédito tributário até o deslinde da

ação judicial. Porém promoveu a imediata cobrança, inclusive com os acréscimos de multa e juros de mora.

Discorre com relação ao princípio da unicidade da jurisdição, afirmando que a fiscalização violou tal princípio ao sustentar a inexistência do direito adquirido à isenção, lançando o tributo sobre a parcela cuja discussão encontra-se sob o crivo do Poder Judiciário. Conclui que, se o órgão de julgamento administrativo não pode examinar a mesma questão levada ao Poder Judiciário, tão pouco poderia ser levantada qualquer questão pela fiscalização, por completa incompetência e submissão à decisão judicial.

Embora não tenha havido o trânsito em julgado da referida ação, aguarda-se apenas o julgamento de um último recurso (Embargos de Declaração), interposto pela Fazenda nacional junto ao Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, não há como coexistir duas normas sobre o mesmo fato.

A fiscalização entende como inaplicável o artigo 169 da lei nº 6.404/1976 como critério de rateio das bonificações recebidas pelo impugnante, além de que não tem o condão de produzir efeitos tributários de isenção. Tendo como argumentos, que a proporcionalidade prevista em lei trata apenas da obrigatoriedade que as bonificações sejam distribuídas de acordo com o percentual de cada acionista, que as ações distribuídas em bonificação não seriam acessórias em relação às ações que lhes deram origem. Tais argumentos não merecem prosperar, pois são dissociados de premissas básicas do direito societário e tributário.

Afirma que para a ação recebida em bonificação, seja de natureza de ação nova subscrita, é necessário verificar se há ingresso de recursos do acionista para o recebimento das bonificações. Assim, não havendo qualquer subscrição de novas ações pelo impugnante, pelo fato de que sequer era necessário o recebimento de ações em bonificação, permitindo-se a simples alteração do valor nominal das ações já existentes, não se tratando, portanto, de transferência de patrimônio da companhia para o acionista ou aumento patrimonial.

Com relação ao rateio das bonificações, acredita ser incorreto o auto de infração ao sustentar que para fins tributários, as ações recebidas em bonificação, sejam consideradas como ações novas e que a forma de rateio utilizada pelo impugnante tenha se baseado em normas revogadas.

O contribuinte afirma, que realizou depósito judicial do imposto de renda diante os autos do Mandado de Segurança, que foi reconhecido no auto de infração.

Requer, ao final, o acolhimento da preliminar de nulidade do Auto de Infração, não sendo esse o entendimento, que seja cancelado o Auto de Infração em razão de incorreta interpretação acerca da natureza jurídica das ações recebidas

em bonificação, ou então, que seja afastada a aplicação de multa e juros de mora sobre os valores depositados judicialmente.

A 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS não conheceu da impugnação por concomitância, consoante se observa da ementas transcritas:

NORMAS GERAIS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO - CONCOMITÂNCIA DE AÇÃO JUDICIAL -

A propositura pelo contribuinte, contra a Fazenda, de ação judicial - por qualquer modalidade processual -, antes ou posteriormente à autuação, com o mesmo objeto, e/ou dele dependente, importa a renúncia às instâncias administrativas, ou desistência de eventual recurso interposto.

SÚMULA nº 1º - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: "Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial".

Impugnação Não conhecida

Cientificado em 06 de agosto de 2012 (fl. 339), o contribuinte interpôs o recurso voluntário no dia 08 de setembro de 2012 (fls. 341/403), portanto, tempestivamente, no qual rebate a decisão de primeira instância pelo não conhecimento da impugnação em decorrência da prévia interposição de ação judicial para discutir a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital na alienação da participação societária, uma vez que, conforme relatório elaborado pela própria fiscalização, a discussão judicial abrangeria apenas uma pequena parcela das ações da empresa.

Em seguida, repete os argumentos apresentados na fase de impugnação quanto à/ao: (i) nulidade do lançamento pela inclusão das ações albergadas pela isenção, (ii) controvérsia da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, (iii) tratamento conferido às bonificações, natureza jurídica e forma de rateio, e (iv) impossibilidade da aplicação da multa e juros de mora sobre o valor do depósito judicial

O processo em apreço foi julgado em 12 de agosto de 2014 e os membros da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), por meio do Acórdão nº 2201-002.472, decidiram por, unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso para declarar a nulidade da decisão de Primeira Instância, já que a DRJ não examinou as matérias que não possuem concomitância com a ação judicial. Cita-se ementa do julgado:

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. NÃO CONHECIMENTO NA INSTÂNCIA A QUO. SUPRESSÃO DE INSTÂNCIA. NULIDADE. RETORNO DOS AUTOS À DRJ PARA EXAME DA MATÉRIA.

Havendo pontos na impugnação não apreciados pela instância a quo, esta deve ser anulada, retornando-se os autos para exame da matéria, sob pena de supressão de instância

Relativamente ao voto condutor do aresto, transcreve-se o seguinte trecho:

Compulsando os autos, verifica-se que o lançamento, apesar de apontar um cálculo único para apurar o ganho de capital, de fato se divide em duas partes: uma diretamente relacionada ao não reconhecimento da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, como direito adquirido; e outra tratando das bonificações na forma de novas ações, inclusive as distribuídas no período de 1984 a 2005, consideradas indevidamente classificadas como distribuição/rateio proporcional às ações possuídas antes de 1983 e depois de 1984, bem como por essas bonificações não terem natureza acessória em relação às referidas ações.

(...)

Nessa situação, considerando o relato da fiscalização de que o objeto da ação judicial proposta é mais restrito e o crédito lançado mais abrangente, no qual afirma que as bonificações não estariam abrangidas pela isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, e, por isso, não se encontrariam inseridas na ação judicial, e ainda que esse ponto foi manifestamente questionado na impugnação sem que o resultado da análise fosse registrado na decisão, o acórdão de primeira instância deve ser anulado, retornando-se os autos para o enfrentamento da questão pela autoridade julgadora a quo, sob pena de supressão de instância.

Isto posto, voto em dar provimento ao recurso para declarar a nulidade da decisão de Primeira Instância.

Em sessão realizada em 10 de dezembro de 2014, a 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS julgou procedente em parte a impugnação apresentada, consoante se observa das ementas abaixo transcritas:

NULIDADE. Comprovado que o procedimento fiscal foi feito regularmente, não se apresentando, nos autos, as causas apontadas no art. 59 do Decreto n.º 70.235, de 1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. As bonificações recebidas pelos acionistas da empresa através da emissão de novas ações decorrente da integralização de lucros e/ou reservas e posterior subscrição corresponde a aumento do capital da sociedade e conseqüente aumento do patrimônio individual.

AÇÕES DISTRIBUÍDAS POR BONIFICAÇÕES. A aquisição de ações decorrentes da incorporação de reservas e ou lucros ao capital social sem alteração do valor nominal das ações, só é possível pelo aumentando do número de ações na mesma proporção.

MULTA DE OFÍCIO. APLICABILIDADE. Uma vez instaurado o procedimento de ofício, o crédito tributário apurado pela autoridade fiscal somente pode ser satisfeito com os encargos do

lançamento de ofício. A parte do crédito não objeto de ação judicial é dado encaminhamento normal na via administrativa.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

A conclusão do julgado foi no seguinte sentido:

Exposto o anterior, voto por rejeitar as preliminares por incabíveis e no mérito, julgar procedente em parte a impugnação, cancelando o Imposto de Renda Pessoa Física sobre o ganho de capital no valor de R\$25.241,55 correspondente as ações e bonificações adquiridas até 31/12/1983 devido ao transito em julgado que reconheceu a isenção do imposto sobre tais participações e mantendo o imposto de R\$497.573,97 acrescido de multa de ofício e juros de mora referente ao ganho de capital na alienação da sua participação societária adquiridas sob qualquer forma a partir de 01/01/1984.

Cientificado novamente da decisão de primeira instância em 18/12/2014 (fl. 452), o autuado apresenta recurso em 05/01/2015 (fl. 454/498), sustentando, essencialmente, os mesmos argumentos postos em sua impugnação e requerendo, *verbis*:

V - Dos Requerimentos

Pelo exposto, o Recorrente requer a V.Sa. que receba e conheça o presente Recurso Voluntário e os documentos que o instruem, para reformar o r. Acórdão proferido pela 4a. Turma da DRJ/POA, a fim de:

1- Acolher a preliminar de nulidade do Auto de Infração, em razão da inclusão das ações albergadas pela isenção no cálculo de apuração do imposto de renda devido;

2- Caso esse não seja o entendimento, requer seja, determinado o cancelamento do Auto de Infração contra si lavrado e extinto o crédito tributário decorrente, em razão da incorreta interpretação acerca da natureza jurídica das ações recebidas em bonificação;

3- Por fim, na hipótese de não acolhimento do pedido anterior, requer seja afastada a aplicação de multa e juros de mora sobre os valores depositados judicialmente.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Eduardo Tadeu Farah, Relator

O recurso reúne os requisitos de admissibilidade.

Cuida o presente lançamento de omissão de ganhos de Capital na Alienação de Ações/Quotas não negociadas em Bolsa, relativamente a fatos ocorridos no ano-calendário 2007.

Antes de se entrar no mérito, cumpre enfrentar, de antemão, a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente.

No que tange à alegação de nulidade pela inclusão das ações albergadas pela isenção na exigência fiscal, além da utilização da média ponderada como critério de apuração do custo de aquisição, penso que o argumento é estéril e não merece acolhimento. A bem da verdade, o que foi relatado pelo contribuinte nada mais é do que o entendimento da fiscalização sobre determinada situação e seus reflexos sobre os cálculos. Se os fatos efetivamente se ajustam ao modelo hipotético instituído pelo legislador, aí se verifica uma questão de mérito, o que ultrapassaria a preliminar suscitada.

No caso dos autos, verifica-se que o lançamento se pautou nos elementos trazidos pela fiscalização, bem como naqueles acostados pelo contribuinte por ocasião da apresentação de seus argumentos.

Dessarte, comprovada a regularidade do procedimento fiscal, fundamentalmente porque atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN, bem como os requisitos do art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, não há que se cogitar em nulidade do lançamento.

Rejeita-se, pois, a suscitada preliminar.

No mérito, cumpre ressaltar que de acordo com a decisão judicial transitada em julgado (Certidão fl. 402), o contribuinte obteve sentença favorável no Mandado de Segurança nº 2007.71.02.001467-2 sendo reconhecida a isenção do Imposto de Renda Pessoa Física – IRPF sobre o ganho de capital na alienação da participação societária e bonificações adquiridas sob qualquer forma até 31/12/1983, conforme previsto no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27/12/1976, revogado pela Lei nº 7.713/1988. Assim, como a autoridade lançadora separou os cálculos da apuração do ganho de capital na alienação das participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e a partir de 01/01/1984, a 4ª Turma da DRJ em Porto Alegre/RS, excluiu da exigência o Imposto de Renda Pessoa Física sobre o ganho de capital no valor de R\$ 25.241,55 correspondente as ações e bonificações adquiridas até 31/12/1983.

Em seu apelo, alega o contribuinte que a autoridade fiscal, contrariando o Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, tributou o ganho de capital decorrente de ações detidas até 31 de dezembro de 1983. Assevera que a Portaria MF nº 454 de 25/08/1977 e o Parecer Normativo CST nº 68 de 23/09/1977, não foram revogados, portanto as normas aplicam-se ao ganho de capital na alienação das ações e respectivas bonificações. Por fim, alega que houve um equívoco por parte da fiscalização quando considerou as bonificações como ações novas, já que por terem origem nas ações adquiridas até 31/12/1983, deveriam receber o mesmo tratamento, qual seja, isentas do imposto de renda.

Pois bem, como a controvérsia dos autos restringe-se à apuração do custo de aquisição de sua participação societária, cumpre reproduzir trecho do "Relatório de Fiscalização, fls.186/224, para que se entenda o procedimento adotado pela autoridade fiscal:

Conforme planilha apresentada pelo sujeito passivo e conforme informações constantes nos sistemas da RFB (extratos de recolhimento via DARF, em anexo), o sujeito passivo recolheu, em 27/02/2007, o imposto de renda sobre o ganho de capital que considerou tributável (DARF código 4600) no valor de R\$ 205.402,25 e posteriormente, em 28/06/2007, recolheu mais o valor de R\$ 27.171-26 (DARF código 4600) devido a uma diferença resultante do encerramento do balanço do exercício anterior, que também considerou tributável na venda das ações da Expresso Mercúrio S/A. Recolheu, ainda, em 28/02/2007, depósito judicial (DARF código 7416) do imposto de renda sobre a parcela do ganho de capital que considerou isenta, no valor de R\$ 513.851,08.

(...)

Como já referido, o sujeito passivo pretende afastar a incidência de grande parcela do imposto de renda sobre ganho de capital obtido na alienação de ações da sua participação no capital social da empresa Expresso Mercúrio S.A sob o argumento de que haveria direito adquirido à isenção tributária prevista no Decreto-lei 1.510/76, afastando, assim, a vigência dos artigos 105, 106, 111 e 178 do CTN, art. 3º, § 5º da Lei nº 7.713/88 e art. 4º, alínea 'd' do Decreto-Lei nº 1.510/76.

(...)

No caso, o sujeito passivo adquiriu ações tanto em períodos anteriores a 31/12/1983 como também em períodos posteriores a esta data, mediante bonificações em ações distribuídas pela empresa (na sua maior parcela), quando já revogada a norma isentiva.

(...)

Enfim, para que se instaure a situação de dívida inexigível, a lei de não-incidência ou de isenção deve estar em vigor no momento em que ocorre o fato. Daí dizer que a lei isentiva, por princípio, não gera direito adquirido em prol do contribuinte. A isenção é usufruída enquanto vigente a lei concessiva. 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 que vierem a ocorrer posteriormente à revogação. O princípio geral é, pois, o da revogabilidade.

3 - DAS BONIFICAÇÕES

Conforme se verifica no Livro de Registro de Ações Nominativas da empresa Expresso Mercúrio S/A (em anexo) e Planilha de Movimentação das Ações ON de Expresso Mercúrio (Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadro nº 02, em anexo), elaborada pelo sujeito passivo para a apuração do ganho de capital conforme seu entendimento, a empresa distribuiu bonificações em ações, tanto na forma de novas ações (são a grande maioria das aquisições de ações), como pela capitalização de lucros e de

reservas sem emissão de novas ações ou modificação do valor nominal destas, conforme faculta o artigo 169, §1º da Lei nº 6.404, de 1976.

(...)

*Convém salientar que o mercado e mais especificamente a Bovespa define que "as bonificações em ações advêm do aumento de capital de uma sociedade, mediante a incorporação de reserva de lucros, quando são distribuídas gratuitamente **novas ações** a seus acionistas, **em número proporcional às já distribuídas**" (http://www.bmfbovespa.com.br/pt-br/educacional/cursos/curso-basico/cur_aco3.htm, acesso em 25/08/2011).*

(...)

Verificando a planilha de Movimentação das Ações ON para apuração do ganho de capital, elaborada pelo sujeito passivo (Movim. Ações ON, Quadro nº 02, em anexo), constatou-se que as bonificações adquiridas, pela incorporação de reservas diversas e/ou reservas de lucros (estas, somente partir de 1997) foram rateadas proporcionalmente às aquisições/subscrições (incluindo as bonificações já rateadas anteriormente) pertencentes ao sujeito passivo até 31/12/1983 e após o referido período, ou seja, a partir de 01/01/1984.

Analisando mais detalhadamente os dados da citada planilha verifica-se que as bonificações distribuídas anteriormente à aquisição de 135 ações em 25/03/1986 (1ª aquisição/compra de ações após 31/12/1983) foram totalmente alocadas no saldo de ações adquiridas até 31/12/1983. Já as bonificações distribuídas a partir de 25/03/1986 foram rateadas proporcionalmente à participação existente até 31/12/1983 (considerando inclusive bonificações distribuídas após este período) e a partir de 01/01/1984, somando-se aos respectivos saldos de ações, existentes em 31/12/1983 e após 01/01/1984, para compor a nova base de cálculo do rateio referente à próxima distribuição de bonificação e assim sucessivamente, ou seja, as bonificações foram rateadas considerando as datas e quantidades de ações originariamente adquiridas/subscritas acrescidas, ainda, dos rateios das bonificações anteriores.

Para melhor entendimento da conclusão exposta acima, reproduz-se abaixo uma tabela, cujos dados foram lançados pelo sujeito passivo com o rateio das bonificações distribuídas a partir de 1984, em que o mesmo faz o rateio destas bonificações em dois períodos, até 1983 e a partir de 1984:

(...)

Em função da forma de apuração das bonificações em ações (rateio proporcional à data de aquisição das ações) adotada pelo sujeito passivo na planilha de apuração do ganho de capital (Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadros nº 01 e 02, em anexo) e demonstrado na tabela supra, este foi inquirido

conforme Termo de Intimação Fiscal (em anexo), a justificar, indicando a base legal utilizada, por que considerou as bonificações em ações distribuídas a partir de 1984 como tendo sido adquiridas em data anterior a 31/12/1983, para efeito de apuração do ganho de capital auferido na venda das ações em 2007.

Em resposta (em anexo), o sujeito passivo afirmou que "foi utilizado o critério de proporção para atribuição das bonificações recebidas, de acordo com a participação existente até 31/12/1983 e após o referido período. Isso porque, a distribuição necessariamente deve ocorrer de modo proporcional à quantidade de ações possuídas pelo acionista, de acordo com o art. 169 da Lei nº 6.404/76."

Ora, s.m.j., a proporção a que se refere o caput do artigo 169 da citada Lei é apenas para o critério de distribuição das novas ações através de bonificações, para que não haja alteração no percentual de participação no capital social da empresa por parte de cada acionista. Assim, o comando legal do artigo 169 da Lei 6.404/1976 apenas impõe que seja preservada a mesma quantidade relativa de participação no capital social que cada acionista detinha antes da distribuição da bonificação, não alterando a posição relativa de qualquer destes acionistas no capital social da Cia. **Daí, utilizar a proporção presente neste artigo para justificar a distribuição/rateio das bonificações distribuídas ao longo de todo o período de 1984 a 2005 e classificá-las em possuídas antes de 1983 e após 1984, é extrapolar em demasia a literalidade do caput do artigo 169 e forçar um entendimento completamente estranho e equivocado ao disposto no referido artigo.**

(...)

Ora, da leitura do Livro de Registro de Ações Nominativas da empresa Expresso Mercúrio constatou-se que não havia esta diluição do valor patrimonial possuído a cada bonificação distribuída. Ao contrário, a cada nova distribuição de ações através de bonificações o valor nominal de cada ação permanecia inalterado, ou seja, o patrimônio pessoal de cada acionista aumentava em valores absolutos, na mesma proporção do número de ações adquiridas/distribuídas, permanecendo inalterado, apenas, a participação relativa de cada um destes no capital social da empresa, obviamente.

(...)

Portanto, a afirmação segundo a qual não há aumento do patrimônio líquido quando da distribuição de ações bonificadas não é verdade. Só seria verdade se considerássemos apenas o ano em que é feita a distribuição das ações bonificadas, quando a Reserva de Lucros já estaria incorporada ao Patrimônio Líquido, mas não é verdade se considerarmos todo o processo de geração das reservas acumuladas nos anos anteriores, mediante apuração de resultados, constituição de reservas, e, finalmente, a capitalização de tais reservas.

Além disto, o que deve ser analisado no presente caso é a **evolução do Capital Social, visto que é sobre o ganho de capital**

que incide o imposto de renda, não sobre o Patrimônio Líquido. Há claramente um aumento do Capital Social, advindo da capitalização das reservas. Em um primeiro momento o Patrimônio Líquido é aumentado, via constituição de reservas. Em um segundo momento o Capital Social é aumentado, pela integralização das reservas constituídas ao Capital.

(...)

Ora, se uma mesma reserva pode ser distribuída em ações ou em dinheiro, torna-se ainda mais claro que é uma parte do Patrimônio Líquido da empresa (e dos sócios) que é utilizada para aumentar o Capital Social da mesma, mediante de aquisição das ações bonificadas.

(...)

Ou seja, não se pode dizer que no presente caso a distribuição é gratuita, mas sim que é onerosa, porque claramente envolve parte do Patrimônio Líquido da empresa, pertencente aos sócios, e que foi gerada mediante a apuração de resultados positivos da empresa. Assim, não se pode aceitar a alegação do sujeito passivo de que as ações bonificadas provenientes da capitalização de lucros ou de outras reservas, distribuídas pela Expresso Mercúrio após 31/12/1983, foram adquiridas gratuitamente e são meros "filhotes" ou são ações acessórias das ações já existentes.

Portanto, no presente caso, conforme exposto, tais ações bonificadas, adquiridas via distribuição de reservas que foram anteriormente incorporadas ao Patrimônio Líquido, devem ser consideradas ações novas adquiridas pelos sócios, e não simples filhotes ou acessões das ações anteriormente pertencentes aos sócios da empresa.

A par disto, constata-se, a partir das planilhas de apuração do ganho de capital apresentadas pelo sujeito passivo (Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadros nº 01 e 02, em anexo), e justificativa em resposta a intimações já expostas acima, que o sujeito passivo utilizou como regra de rateio/distribuição de bonificações consideradas como tendo sido adquiridas antes de 1983 (ganho de capital considerado isento) e após 1984 (ganho de capital considerado tributável), o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976 e o artigo 5º da Portaria Ministerial MF nº 454 de 25/08/1977, bem como o Parecer Normativo - Coordenador do Sistema de Tributação - CST nº68 de 23/09/1977 (DOU de 30/09/1977), conforme segue:

(...)

Portanto, não há na legislação de regência da matéria, Lei nº 7.713/1988 e também na Lei nº 9.249/1995, qualquer comando no sentido de distribuir ou ratear as bonificações adquiridas de acordo com as datas das aquisições ou subscrições a que se referem, diferentemente do tratamento tributário dispensado às bonificações pelo Decreto-lei nº 1.510/1976. No atual regime

tributário as bonificações constituem novas ações distribuídas pela empresa mediante a incorporação de lucros ou reservas, cujo custo de aquisição será considerado em função da origem da reserva que resultou na distribuição destas ações ou nos lucros acumulados.

Consultando-se a planilha de apuração do ganho de capital elaborada pelo sujeito passivo (Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadro nº 02, em anexo), verifica-se que a regra utilizada para considerar a distribuição/rateio das bonificações no saldo de ações adquiridas até 1983 e a partir de 1984 é idêntica ao preconizado pelo artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976, bem como pelo artigo 5º da Portaria Ministerial MF nº 454 de 25/08/1977 e pelo Parecer Normativo CST nº 68 de 23/09/1977, bastando para isso, comparar com o exemplo numérico constante no citado Parecer CST nº 68.

A Portaria Ministerial (MF) nº 454 de 25/08/1977, em seu artigo 5º, bem como o Parecer Normativo CST nº 68 de 23/09/1977 foram publicados para esclarecer o referido artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976 e detalham como devem ser distribuídas/rateadas as bonificações recebidas e o seu custo de aquisição (zero), ou seja, o comando normativo do artigo 5º estabelece a forma de apuração do eventual ganho de capital auferido na alienação de ações/participações societárias adquiridas e bonificações recebidas sob a égide do DL nº 1.510/1976, sendo, portanto, uma norma de incidência do IR já revogada e que sofreu alterações ao longo do tempo através das Leis nº 7.713/1988 e 9.249/1995.

Dessa forma o sujeito passivo, indevidamente utilizando os artigos 1º a 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976 bem como o artigo 5º da Portaria Ministerial MF nº 454 de 25/08/1977 e o Parecer Normativo CST nº 68 de 23/09/1977 - todos já revogados pela Lei nº 7.713/1988 - como regras de apuração do imposto de renda sobre ganho de capital auferido em 2007 com a alienação das ações da Expresso Mercúrio, apurou incorretamente um custo total de aquisição das ações no valor de R\$ 663.528,91, conforme planilha apresentada pelo mesmo (Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadros nº 01 e 02, em anexo), sendo R\$ 456.741,00 referente a ações possuídas até U/ /1983, incluindo o saldo de bonificações rateadas de forma incorreta, cuja venda foi considerada isenta de IR pelo sujeito passivo, pois seriam possuídas até 31/12/1983 segundo seus critérios. Apurou, ainda, R\$ 163.444,77 de custo das ações adquiridas a partir de 01/01/1984, cuja venda foi considerada tributável, e apurou, também, um custo de R\$ 43.343,14, relativo ao custo das ações cujo recebimento pela venda foi diferido, devido à parcela retida para contrato de fiança conforme Contrato de Compra e Venda de Ações.

(...)

2 - CÁLCULO DO CUSTO DE AQUISIÇÃO

A forma de apuração do custo de aquisição das participações societárias (inclusive distribuídas por bonificação), para efeito de quantificação do ganho de capital decorrente da alienação

destes direitos, encontra-se disposto no art. 130, caput, do RIR/99 (Decreto nº 3.000/99), a qual estabelece que deve ser considerada a média ponderada dos custos unitários destes bens. Este artigo é regulamentado pelo art. 16 da IN SRF nº 84/2001.

(...)

Portanto, o custo de aquisição das participações societárias resultantes do aumento de capital por incorporação de lucros e ou reservas de lucros deve ser considerado de acordo com o período de formação do lucro ou da reserva de lucros como determinado pelos artigos 130 e 135 do RIR/99 e didaticamente explicitado conforme abaixo:

a) Bonificações por distribuição de lucros ou reservas de lucros formados até 31/12/1988 e nos anos de 1994 e 1995:

O custo de aquisição das bonificações distribuídas neste período deve ser considerado ZERO em função do § 2º do art. 130 do RIR.

O sujeito passivo, diferentemente do previsto na legislação, considerou indevidamente como custo todas as bonificações distribuídas neste período conforme constatação em sua planilha de apuração do custo de aquisição.

b) Bonificações por distribuição de lucros ou reservas de lucros formados no período compreendido entre 01/01/1989 e 31/12/1992 e em 1993:

O custo de aquisição das bonificações distribuídas neste período deve ser o valor do lucro ou reserva de lucro capitalizado e atualizado (conforme artigo 7º da IN SRF nº 84/2001) em função do § 1º do art. 130 do RIR.

Como a legislação permite que sejam considerados como custo apenas as bonificações distribuídas a partir de reservas de lucros ou lucros, e a planilha elaborada pelo sujeito passivo contém apenas a informação de bonificações distribuídas de "reservas diversas", foi encaminhado à Junta Comercial do Estado do RS (Jucergs), em 07/11/2011, o Ofício nº 428/2011/Safis/DRFSTM solicitando cópia das Atas das assembleias ordinárias e extraordinárias de acionistas realizadas no período compreendido entre 1990 e 1994 relacionadas abaixo, já que a Ata relativa à Assembleia de 01/05/1993 que estava em poder desta fiscalização:

(...)

A Jucergs respondeu através do Ofício Jucergs nº 909/2011, remetendo a cópia das atas solicitadas. Da análise das referidas atas foi constatado que a maior parte da origem das novas ações distribuídas pela Cia provinha das reservas de capital, especialmente da reserva de correção monetária do capital social, sendo que apenas uma pequena parcela das bonificações distribuídas tinha origem em lucros ou reservas de lucros. Foi

então elaborada a planilha abaixo com a participação relativa das reservas de lucros e ou lucros no aumento de capital social e a sua posterior distribuição em novas ações aos acionistas:

(...)

Aos valores distribuídos em novas ações nestas datas foram aplicados os índices de participação relativa das reservas de lucros e lucros no aumento do capital social, resultando nos valores expressos na planilha de apuração do custo de aquisição referente à participação societária possuída pelo sujeito passivo.

O sujeito passivo, diferentemente do previsto na legislação e independentemente da origem de formação da reserva contábil, considerou como custo todas as bonificações distribuídas neste período conforme constatação em sua planilha de apuração do custo de aquisição.

c) Bonificações por distribuição de lucros ou reservas de lucros formados a partir de 01/01/1996:

O custo de aquisição das bonificações distribuídas neste período deve ser considerado como sendo o valor do respectivo lucro ou reserva de lucros capitalizado em função do artigo 135 do RIR/99, já exposto.

Conforme constatação na planilha de apuração elaborada pelo sujeito passivo, somente a partir de 1997 é que houve a especificação e separação da origem da reserva distribuída (em "reservas diversas" e "reservas de lucros") quando da distribuição de novas ações aos acionistas.

A fiscalização considerou como custo de aquisição, então, somente as ações distribuídas por bonificação proveniente das reservas de lucros, excluindo as ações novas provenientes de reservas diversas.

Portanto, com base na legislação supra, foi elaborada pela Fiscalização a Planilha de Apuração do Custo de Aquisição das Ações ON Vendidas (em anexo), relativa à participação societária alienada pelo sujeito passivo e que resultou no ganho de capital auferido em janeiro de 2007.

O custo de aquisição total das ações, apurado por esta Fiscalização, importou em R\$ 602.488,86, valor relativo à participação no capital social com 684.883 ações ordinárias nominativas, resultando em um custo médio ponderado por ação de R\$ 0,87.

(...)

4.3 - GANHO DE CAPITAL

Conforme já exposto no subitem anterior o sujeito passivo apurou incorretamente o custo de aquisição de sua participação societária no valor total de R\$ 663.528,91, tendo atribuído Rj> 456.741,00 relativos à participação societária possuída até 31/12/1983 (conforme rateio das bonificações realizado segundo o entendimento do sujeito passivo e explicado no item 3 deste relatório), cuja venda considerou isenta; R\$ 163.444,77 de custo

referente à participação societária possuída a partir de 01/01/1984, que considerou tributável, e R\$ 43.343,14 de custo relativo a ações cujo valor da venda foi retido para contrato de fiança e ainda não foi recebido, e que constitui o ganho de capital diferido.

Na sistemática de apuração do ganho de capital adotada pelo sujeito passivo, 66,41% do ganho de capital havido na venda foi considerado isento devido ao fato de ter utilizado legislação já revogada (conforme já exposto) na qual faz o rateio das ações novas, distribuídas por incorporação de lucros e reservas, em possuídas até 1983 e a partir de 1984, sendo inexistente a base legal que autorizaria tal procedimento.

(...)

Conforme constatado na Planilha de Apuração do Custo de Aquisição das Ações ON Vendidas (em anexo), esta Fiscalização apurou o custo de aquisição atualizado no valor de R\$ 19.425,43 para a participação societária existente até 31/12/1983, e o valor de R\$ 583.063,43 para o custo atualizado da participação societária adquirida a partir de 01/01/1984 (já incluída a parcela de R\$ 42.066,01 relativa ao custo de aquisição das ações cujo valor foi retido na alienação e que resultou no ganho de capital diferido), totalizando o valor de R\$ 602.488,86 para o custo de aquisição total atualizado das ações vendidas.

(...)

Como exercício de raciocínio, se analisarmos tanto a planilha apresentada pelo sujeito passivo, com os custos de aquisição calculados pelo mesmo (Movim. e Trib. das Ações Vendidas, Quadro nº 02, em anexo), quanto planilha a elaborada pela fiscalização para determinação do custo de aquisição mesmo (Planilha de Apuração do Custo de Aquisição das Ações ON Vendidas, em anexo), verifica-se que o valor da participação societária possuída pelo sujeito passivo até 30/06/1994 (início da vigência do Real como unidade monetária), e após todas as conversões de moeda nacional que foram aplicadas tanto sobre o valor do capital, como também sobre o número de ações da empresa, os quais foram divididos por 1.000 unidades por várias vezes antes do Plano Real, era de R\$ 13.267,00 (planilha do sujeito passivo) e de R\$ 35.317,81 (planilha da fiscalização), correspondentes a 35.592 ações, valores muito inferiores ao custo total apurado na data da alienação e que importou em R\$ 602.488,86. Verifica-se também que o número de ações cresceu sobremaneira no período pós-Plano Real, de 35.592 para 684.883 ações, conforme demonstrativos.

(...)

Considerando que o imposto de renda devido, apurado pela fiscalização, importou em R\$ 522.815,52 (além do imposto já recolhido no valor de R\$ 205.402,25, DARF código 4600), que o

valor depositado judicialmente corresponde a R\$ 513.851,08, valor inferior ao devido, que o artigo 151, inciso II, da Lei nº 5.172/1966 (CTN), exige o depósito do montante integral do tributo para suspender a exigibilidade, e que não houve o depósito integral do tributo para suspender a exigibilidade, o crédito tributário calculado é plenamente exigível e deve ser lançado. Segue abaixo a legislação citada:

Pelo que se vê, o contribuinte, para efeito de apuração do ganho de capital auferido na venda das ações em 2007, considerou que grande parte das bonificações distribuídas ao longo de todo o período de 1984 a 2005, são oriundas de ações possuídas antes de 1983, portanto acobertadas pela isenção prevista no art. 4º do Decreto-Lei 1.510/1976. Para fins das bonificações, o recorrente se valeu do critério de proporção, conforme art. 169 da Lei nº 6.404/1976:

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

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

Contudo, verifica-se que o recorrente, independentemente da origem de formação da reserva, considerou como custo todas as bonificações distribuídas neste período. Com efeito, as bonificações representam, essencialmente, novas ações emitidas e distribuídas gratuitamente aos acionistas, na proporção da quantidade de ações que já possuem, em decorrência de aumento de capital realizado por incorporação de reservas ou lucros acumulados ou da reavaliação do ativo. Assim, não me parece razoável ratear a bonificação distribuídas ao longo de todo o período de 1984 a 2005, levando em conta a participação detida até 31/12/1983, já que o art. 169 da Lei nº 6.404/1976 simplesmente se refere à forma de distribuição das novas ações por meio de bonificações, mormente para que não ocorra descompasso entre o percentual de participação no capital social da empresa detido por cada acionista.

O rateio efetuado pelo recorrente, para fins de apuração do custo de capital, estaria rigorosamente correto se no capital da Cia não houvesse qualquer incorporação de lucros e/ou reservas, pois conforme bem pontuou a autoridade fiscal “... *Em um primeiro momento o Patrimônio Líquido é aumentado, via constituição de reservas. Em um segundo momento o Capital Social é aumentado, pela integralização das reservas constituídas ao Capital*”. Portanto, as ações bonificadas recebidas por meio de distribuição de reservas que foram anteriormente incorporadas ao Patrimônio Líquido, devem ser consideradas ações novas adquiridas pelos sócios.

No que tange à alegação de erro na base de cálculo, verifica-se que a autoridade fiscal elaborou um detalhado quadro à fl. 220 demonstrando as ações detidas até 31/12/1983 e as ações a partir de 01/01/1984. Do montante apurado, constata-se que a parcela isenta por decisão judicial e já reconhecida pela DRJ representou o valor de R\$ 25.241,55. Após os cálculos, a autuante apurou o imposto de renda devido no valor de R\$ 522.815,52. Portanto, como a fiscalização corretamente separou as ações isentas das

adquiridas a partir de 1984, não se vislumbra qualquer patologia nos cálculos efetuados pela autoridade fiscal.

Embora alegue o recorrente de as bonificações possuem natureza acessória/derivada, em relação às ações que lhe deram origem, na forma do § 2º do art. 169 da Lei 6.404/1976 e, portanto, estariam albergadas pela isenção do Decreto-Lei 1.510/1976, verifica-se que o citado parágrafo se refere apenas aos efeitos/extensão sobre as ações recebidas por bonificações ao usufruto, o fideicomisso, a inalienabilidade e a incomunicabilidade, salvo cláusula em contrário.

Ainda que assim não fosse, melhor sorte não teria o recorrente, mormente porque o entendimento do contribuinte não encontra respaldo na legislação vigente. Conforme bem pontuado pela autoridade recorrida, a Lei nº 7.713/1988 revogou os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510 e, em especial, o art. 5º do citado Decreto, que tratava das normas de apuração do ganho de capital na alienação das ações e respectivas bonificações. Veja-se:

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

A partir de então, o regramento passou a ser de acordo com os §§ 3º e 4º do art. 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.

Cita-se, outrossim, o art. 10 da Lei nº 9.249/1995:

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.

Do exposto, verifica-se que 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. Portanto, o procedimento efetuado pelo contribuinte de ratear as bonificações adquiridas posteriormente a 31/12/1983, na forma estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976, não foi recepcionado pela nova matriz legal. Especificamente sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça entende que com o advento da Lei 7.713/1988 operou-se a revogação da isenção. Transcreve-se a ementa do julgado:

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

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

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

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

4. Agravo Regimental não provido.

(Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.164.494/RS - 09 de fevereiro de 2010)

Não se pode perder de vista que “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” (art. 178 do CTN). Com efeito, inexistente norma absoluta que, no momento do fato gerador, imunizasse, da incidência tributária, as bonificações referentes às ações adquiridas antes de 1983.

Nesse passo, não há qualquer reparo a fazer no entendimento da autoridade recorrida, já que efetuou o cálculo do custo de aquisição das participações societárias (inclusive distribuídas por bonificação), conforme dispõe o art. 130, *caput*, do RIR/1999 (Decreto nº 3.000/1999), bem como com o art. 16 da IN SRF nº 84/2001.

Ademais, não há como aplicar à espécie à regra utilizada para considerar a distribuição/rateio das bonificações constantes do Decreto-lei nº 1.510/1976, da Portaria Ministerial MF nº 454/1977 e do Parecer Normativo CST nº 68/1977, já que em razão da entrada em vigor da Lei nº 7.713/1988, as citadas normas perderam eficácia.

Isso posto, correto o procedimento efetuado pela autoridade fiscal para cálculo do custo de aquisição, já que utilizou como critério de mensuração a IN SRF nº 84/2001, além dos §§ 1º e 2º dos arts. 130 e 135 do RIR/1999.

Por fim, consoante dispõe o inciso II do art. 151 do CTN, somente o depósito do montante integral do tributo é capaz de suspender a exigibilidade do crédito tributário. Portanto, como o valor depositado judicialmente foi inferior ao devido, não há como excluir da exigência da incidência da multa e dos juros de mora. Ademais, por falta de previsão legal, não há como aplicar a multa e os juros somente sobre a diferença encontrada entre o valor lançado e o valor depositado judicialmente.

Ante a todo o exposto, voto por rejeitar a preliminar de nulidade e, no mérito, negar provimento ao recurso.

Assinado Digitalmente
Eduardo Tadeu Farah