



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

Processo n° 19311.000019/2010-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2202-004.351 – 2ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 05 de abril de 2018
Matéria IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FISICA
Recorrente ANA THOME MAMPRIN
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2009

AUTO DE INFRAÇÃO. FORMALIDADES LEGAIS. NULIDADE. INOCORRÊNCIA.

Auto de Infração lavrado de acordo com os dispositivos legais e normativos que disciplinam o assunto, apresentando adequada motivação jurídica e fática, goza dos pressupostos de liquidez e certeza, podendo ser exigido nos termos da lei.

CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA.

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

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

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

MULTA DE OFÍCIO. NÃO CONFISCO. INCONSTITUCIONALIDADE. ILEGALIDADE

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária (Súmula CARF n° 2).

JUROS À TAXA SELIC

A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais (Súmula CARF n° 4).

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.

INTIMAÇÃO NO ENDEREÇO DO ADVOGADO.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares. No mérito, pelo voto de qualidade, dar provimento parcial ao recurso para reduzir o crédito tributário nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Martin da Silva Gesto, Junia Roberta Gouveia Sampaio e Dilson Jatahy Fonseca Neto, que deram provimento integral ao recurso.

(assinado digitalmente)

Waltir de Carvalho - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waltir de Carvalho, Junia Roberta Gouveia Sampaio, Dilson Jatahy Fonseca Neto, Paulo Sergio Miranda Gabriel Filho, Rosy Adriane da Silva Dias e Martin da Silva Gesto.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário interposto contra o acórdão nº 02-64.314, proferido pela 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belo Horizonte (DRJ/BHE), que julgou procedente o lançamento, mantendo a cobrança do crédito tributário.

Foi lançado o Imposto sobre a Renda de Pessoa Física, decorrente de omissão de ganhos de capital na alienação de bens e direitos, relativo ao ano calendário 2008, no montante de R\$ 5.590.559,02 (cinco milhões, quinhentos e noventa mil, quinhentos e cinquenta e nove reais e dois centavos), incluídos multa de ofício e juros de mora.

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

Do Procedimento Fiscal

De acordo com o TVF a ação fiscal teve origem depois de analisada a Declaração de Ajuste Anual do exercício 2009, na qual a contribuinte informou ter recebido no ano-calendário 2008 como rendimentos isentos e não tributáveis a importância de R\$22.336.290,71.

Procedeu-se então à intimação da contribuinte em 28/10/2009, por meio do Termo de Início do Procedimento Fiscal, fls. 442 e 443, para apresentar diversos documentos relacionados aos rendimentos declarados. Em 16/11/2009 o fiscalizado protocolou na DRF/Jundiaí o documento de fl. 445 a 459 no qual esclarece que os rendimentos declarados como isentos na DAA/2009 são originários da venda de participações societárias nas sociedades Comercial Guilherme Mamprim Ltda (posteriormente denominada Comercial Frango Assado), Centro de Serviços Frango Assado Norte Ltda, Centro de Serviços Frango Assado Suleste Ltda, Centro de Serviços Frango Assado Sudoeste Ltda e Carvalho Pinto Automotivos e Conveniências Ltda.

Para fins de melhor entendimento as referidas empresas serão aqui tratadas respectivamente como: "COMERCIAL", "FRANGO ASSADO NORTE", "FRANGO ASSADO SUDOESTE", "FRANGO ASSADO SULESTE" e "CARVALHO PINTO".

Na resposta discorreu sobre o histórico da participação na COMERCIAL e sua cisão parcial, com reversão de parte do capital social para criação da Frango Assado Empreendimentos e Participações S/A (FASPAR), do ingresso nas outras quatro sociedades e da alienação das participações nas empresas. Juntou contratos, alterações contratuais e asseverou que o ganho de capital obtido na alienação está protegido pelo manto da isenção prevista no artigo 4º, alínea "d" do Decreto-Lei 1510/76 e nem mesmo com a revogação do dispositivo pela Lei 7.713/88 ele teria perdido o direito alegado.

No item 3.2 e subitem do TVF a autoridade lançadora tece considerações acerca da inexistência de direito adquirido e conclui que o ganho de capital auferido corresponde a rendimento que deveria ter sido oferecido à tributação.

Informa a fiscalização que buscou identificar qual parcela e quantidade do montante total de cotas possuía a contribuinte no momento da alienação e que havia cumprido a condição do

artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76, durante sua vigência.

Esta apuração consta da Tabela 1 - Evolução do Capital Social da COMERCIAL, fl. 977. Da análise dos dados examinados conclui que a grande maioria do capital social da COMERCIAL é composta por quotas que não compunham o patrimônio da fiscalizada na vigência do citado dispositivo legal, uma vez que foram subscritas e integralizadas posteriormente à revogação daquele normativo.

As sociedades FRANGO ASSADO NORTE, FRANGO ASSADO SULESTE e FRANGO ASSADO SUDOESTE foram constituídas em 09/10/1998, com capital vertido da COMERCIAL (conforme 32ª alteração contratual da COMERCIAL, de 09/10/1998, e contratos sociais de constituição das pessoas jurídicas).

A CARVALHO PINTO foi constituída em 01/02/1999, conforme contrato social de constituição da pessoa jurídica. Os sócios fundadores da pessoa jurídica são Gabriel Álfio Tomaselli, CPF 365.992.558-68, e Márcia Galucci Tomaselli, CPF 258.301.718-26, e seu capital social, de RS 12.000,00, foi integralizado em moeda corrente por tais sócios. Apenas em 29/11/2005 a empresa foi adquirida pela FASPAR.

A autoridade lançadora refutou a tese apresentada, segundo a qual, apesar de constituídas após a revogação do Decreto-Lei 1.510/76, as participações nas empresas mencionadas anteriormente também estariam abrangidas pela isenção daquele dispositivo legal, uma vez que a FASPAR originou-se de cisão parcial da COMERCIAL e que as outras sociedades empresárias possuíam como sócio principal a FASPAR, tendo sido mantida a mesma proporção de participação de cada sócio.

A não aceitação desse argumento reside no fato de que no universo de cotas da COMERCIAL, somente pequena parcela enquadrava-se no dispositivo citado, pois de acordo com a Tabela 1, as cotas cindidas para a formação do capital social da FASPAR não gozavam da isenção.

Ressalta a autoridade fiscal que do total de cotas alienadas, 15.770.000, apenas 436 cumpriam o prazo de cinco anos descrito no citado Decreto-Lei. Ainda que o contribuinte possuísse as ações por mais de 5 (cinco) anos no início da vigência da Lei 7.713, de 1988, se ele não alienou a participação societária até esse momento, não ocorreu o fato gerador do IRPF.

Conforme documentação apresentada pela fiscalizada verificou a autoridade autuante que a planilha de fl. 455 contém a correta apuração do ganho de capital obtido por ele na operação objeto do procedimento fiscal com base no Contrato de Compra e Venda de Quotas e outras Avenças, firmado em 23 de setembro de 2008 entre a contribuinte e os demais sócios, de um lado, e Yami Comércio de Alimentos Ltda, CNPJ 07.757.091/0001-53, de outro, onde constam os valores da operação, a corretagem paga pela intermediação do negócio e o montante recebido pelo fiscalizada, na proporção de sua participação societária.

<i>Sociedade Empresária</i>	<i>Preço de Alienação (RS)</i>	<i>Custo de Aquisição (RS)</i>	<i>Comissão (RS)</i>	<i>Ganho de Capital (RS)</i>
<i>Comercial Frango Assado</i>	<i>17.417.500,00</i>	<i>1.913.748,00</i>	<i>297.869,00</i>	<i>15.205.883,00</i>
<i>Frango Assado Norte</i>	<i>1.491.250,00</i>	<i>20.870,00</i>	<i>26.234,00</i>	<i>1.444.146,00</i>
<i>Frango Assado Sudoeste</i>	<i>1.465.000,00</i>	<i>14.874,00</i>	<i>26.302,00</i>	<i>1.423.824,00</i>
<i>Frango Assado Suleste</i>	<i>856.250,00</i>	<i>20.248,00</i>	<i>11.892,00</i>	<i>824.110,00</i>
<i>Carvalho Pinto</i>	<i>1.082.500,00</i>	<i>1.500,00</i>	<i>18.828,00</i>	<i>1.062.172,00</i>
Total	22.312.500,00	1.971.240,00	381.125,00	19.960.135,00

Cientificada da autuação, Ana Thomé Mamprin apresentou impugnação (fls. 989/1154), que foi julgada improcedente pela DRJ/BHE, cuja decisão teve a seguinte ementa:

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Exercício: 2009

PRELIMINAR. NULIDADE.

Uma vez que o auto de infração foi lavrado com estrita observância das normas reguladoras da atividade de lançamento, não há que se cogitar de nulidade.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NECESSIDADE DE SER ACOMPANHADA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO DEVIDO.

O instituto da denúncia espontânea está previsto no artigo 138 do Código Tributário Nacional e exige que esta seja acompanhada, se for o caso, do pagamento devido e dos juros de mora. Na ausência do pagamento do tributo devido fica descaracterizada a denúncia espontânea.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2009

OMISSÃO DE RENDIMENTOS. GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ALIENAÇÃO. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, sem que gere direito adquirido ao contribuinte.

As vendas de ações efetuadas por pessoas físicas após 1º de janeiro de 1989 estão sujeitas ao imposto de renda sobre o lucro auferido, ainda que, na data da alienação, a participação societária já conte com mais de cinco anos no domínio do alienante. Inaplicável a isenção contida no artigo. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, por se encontrar revogada no momento da ocorrência do fato gerador.

MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DE LEI VIGENTE.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

CUSTO DE AQUISIÇÃO. QUOTAS RECEBIDAS EM BONIFICAÇÃO.

No caso de quotas distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio.

MULTA DE OFÍCIO. PREVISÃO LEGAL. REDUÇÃO IMPOSSIBILIDADE.

Nos lançamentos de ofício, a aplicação da multa de 75% sobre o tributo não pago no vencimento ou pagamento a menor, foi estabelecida por lei, cuja validade não pode ser contestada na via administrativa. A redução da multa de ofício somente é concedida se cumpridos os requisitos previstos na legislação tributária.

JUROS DE MORA. PREVISÃO LEGAL.

Os juros de mora incidem sobre o imposto apurado no lançamento fiscal por expressa disposição legal.

ARGUIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE DE LEIS.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade de leis.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Em 19/03/2015, foi emitida a Intimação SECAT 212/15-LFAC (fls. 1178), a fim de dar ciência à contribuinte da decisão da DRJ/BHE. A data de recebimento da Intimação foi 30/03/2015 (fls. 1180). Em 10/04/2015, o espólio de Ana Thomé Mamprin apresentou Recurso Voluntário (fls.1179/1228), repisando os argumentos da impugnação apresentada por Ana Thomé Mamprin, que são por aquele resumidos nos seguintes trechos:

2.1. A nulidade "ab initio" do Auto de Infração, via acolhimento das seguintes preliminares arguidas:

a) Cerceamento do direito de defesa em face da impossibilidade de compreensão e entendimento da metodologia e critérios técnicos utilizados na elaboração da Tabela 1 anexa ao Termo de Verificação Fiscal, intitulada "Evolução do Capital Social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda", devendo o Auto de Infração ser cancelado em sua totalidade pela cominação de nulidade;

b) Ilegitimidade da aplicação das multas moratórias e das multas punitivas, correspondentes à multa de ofício de 75% e aos juros de mora em percentual equivalente à taxa SELIC,

mormente por estarem presentes os pressupostos necessários para acionamento do benefício fiscal emergente do instituto jurídico da denúncia espontânea, devendo o Auto de Infração ser cancelado ou refeito, para exclusão de tais valores do crédito tributário reclamado no referido Auto de Infração;

c) Anulação integral do lançamento fiscal em caso de reconhecimento do "direito adquirido" ao não pagamento do IRPF, restando (i) afastada qualquer possibilidade de nulidade parcial do lançamento; e (ii) prejudicada qualquer análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados.

2.2. Caso não seja esse o entendimento dos E. Julgadores, o que nos afigura improvável "vénia máxima rogata", quanto ao mérito, via acolhimento das razões de reforma articuladas, requer seja decretada a nulidade ou a extinção do Auto de Infração ora inquinado, com o conseqüente cancelamento do débito fiscal reclamado.

2.3. Com base no instituto jurídico da preclusão, requer seja reconhecida a perda do direito da Fazenda Nacional em realizar qualquer exame ou questionamento quanto (i) à eventual existência de novas subscrições ou aquisições ocorridas a partir de 25/09/1996 e suas respectivas bonificações, tratando-se de período não considerado no Auto de Infração ora inquinado; (ii) à qualquer outro ato, evento ou operação ocorrido a partir de 25/09/1996, que implique na eventual descaracterização dos requisitos exigidos para enquadramento na condição inculpada no art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/76, ensejando a perda do benefício fiscal previsto naquele diploma legal.

Em relação ao mérito, em apertada síntese, os argumentos do recorrente foram desenvolvidos nos seguintes tópicos:

- Do direito adquirido à isenção (ou não pagamento) do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na alienação das "participações societárias"
- Da aplicação do disposto no art. 178 do CTN, visto tratar-se "in casu" de isenção onerosa, concedida por prazo certo e em função de determinadas condições
- Das bonificações e filhotes adquiridas a custo zero, e que se referem às aquisições e subscrições originariamente havidas em agosto de 1983
- Da preclusão quanto ao direito da fazenda nacional examinar e/ou questionar as aquisições e respectivas bonificações ocorridas a partir de 25/09/1996
- Dos aumentos de capital e das aquisições e subscrições e respectivas bonificações ocorridas a partir de 25/09/1996

- Das mutações ocorridas no quinhão societário do contribuinte no período de 08/08/1983 a 25/09/1996
- Das bonificações adquiridas a custo zero e que são decorrentes das mesmas aquisições e subscrições ordinariamente havidas em agosto de 1983.

Dos pedidos

O recorrente requer reforma da decisão recorrida; nulidade do auto de infração e cancelamento do débito fiscal; caso prevaleça o lançamento, que seja refeito o cálculo para incluir o valor de R\$ 2.128.926,12, corrigido e atualizado até 09/2008, no custo de aquisição das quotas alienadas; intimação no endereço do advogado; consideração dos argumentos da impugnação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora

O Recurso Voluntário é tempestivo, e preenche os demais requisitos de admissibilidade, portanto, dele conheço.

Preliminares. Nulidade. Inocorrência

Cerceamento do direito de defesa. Preterição do direito de defesa

Aduz o recorrente que a decisão da DRJ/BHE concordou que a Tabela 01 “Evolução do Capital Social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda.” foi elaborada de forma equivocada.

Diz que nem o julgador conseguiu entender e explicar a metodologia e os critérios técnicos utilizados pelo Auditor Fiscal na elaboração da Planilha, e mesmo assim faz ilações para disfarçar sua incompreensão, ignorando que essa confusa e inexplicável tabela impossibilitou seu direito de defesa e contraditório.

Acrescenta que ficou sem saber como o autuante chegou à conclusão de que apenas 436 quotas estavam enquadradas nas regras de isenção, e que o valor do capital inicial considerado em um período não coincide com o valor do capital social final do período anterior, mesmo após a conversão da moeda, havendo dificuldade em reconstituir os quantitativos de quotas, inclusive para apurar a ocorrência de novas subscrições ou aquisições.

Assevera que o Auditor Fiscal utilizou critério subjetivo inservível como elemento de prova. Infirma que se uma quota cumpriu os requisitos de isenção, por lógica todas cumpriram. Aduz que aparentemente o autuante dividiu quantitativos de quotas por índices de conversão da moeda vigente no país, o que é inadmissível, e que não sabe porque ele utilizou como fator de redução o índice de 2,75, para chegar às 436 quotas, que nada mais é que um fator de conversão da moeda, decorrente dos diversos planos econômicos. Faz algumas indagações:

Porque adotou como ponto de partida o capital social vigente em 01/10/1993, e não o capital social existente em 1983, quando originariamente as quotas foram havidas pelo Contribuinte?

Porque não aplicou este fator sobre o capital social de CR\$ 300.000.000,00, existente em 1983? Ou então, porque não retroagiu à data de aquisição ou subscrição das quotas para fins de demonstrar fundamentadamente a evolução do capital social e as mutações patrimoniais ocorridas nas quotas detidas pelo Contribuinte?

Qual o embasamento técnico-jurídico e legal para se aplicar índices de conversão da moeda sobre quantidades de quotas? Como pôde afirmar, com tão mínima e ilegítima fundamentação, que as restantes 3.839.564 quotas (considerando o montante de 3.840.000 quotas existente em 25/09/1996) não estariam legalmente referenciadas às quotas havidas originariamente pelo Contribuinte em agosto de 1983?

Afirma que a quantidade de quotas foi obtida, pelo Auditor Fiscal, por simples cálculo matemático, e que a tentativa para apurar o enquadramento das quotas na condição prevista no art. 4º, alínea “b”, do Decreto-lei nº 1.510/76 deveria levar em conta a data em que as quotas foram originariamente adquiridas ou subscritas (08/08/1983), para verificar a sua permanência no patrimônio do contribuinte pelo período condicional de 5 (cinco) anos.

Ressalta que o desconhecimento do contribuinte sobre a razão de as únicas quotas por ele subscritas ou adquiridas de 08/1983 a 09/2008 não estarem enquadradas na condição de isenção do imposto de renda, pela forma de elaboração da tabela, prejudicou seu exercício ao contraditório e ampla defesa, sendo nulo Auto de Infração por ter sido lavrado sem clareza a matéria fática que o ensejou. Nesse sentido cita jurisprudência do Conselho de Contribuintes.

Sem razão o recorrente. Percebe-se que o cerceamento de defesa alegado por ele, está baseado na tabela 1 (fls. 977), ao afirmar que esta é incompreensível, não demonstrando de onde o Auditor Fiscal tirou os valores, para fins de lançamento fiscal. Pois bem, então vamos à análise da tabela, motivo de insatisfação do recorrente.

Analisando os documentos apresentados por Ana Thomé Mamprin durante a fiscalização, às fls. 461/958, percebe-se que a tabela a que o recorrente se refere apenas resume as alterações contratuais desses documentos, com os exatos números e valores das quotas pertencentes aos sócios da empresa, de acordo com cada mutação contratual, pois a primeira parte da tabela repete os valores constantes às fls. 461/465:

SITUAÇÃO EM 08/08/1983			
COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA.	COTAS	VALOR (CR\$)	PARTICIPAÇÃO
CAPITAL TOTAL	30.000.000	300.000.000,00	
ANA THOMÉ MAMPRIM	3.750.000	37.500.000,00	12,50%
ARNALDO MAMPRIM	7.500.000	75.000.000,00	25,00%
JOSE CESAR TRIVELATO	5.000.000	50.000.000,00	16,67%
SIMONE ROSA TRIVELATO	2.500.000	25.000.000,00	8,33%
ANTONIO ROMILDO ROVERE	1.500.000	15.000.000,00	5,00%

<i>IVONE ROVERE</i>	<i>1.500.000</i>	<i>15.000.000,00</i>	<i>5,00%</i>
<i>IVETE ROVERE CHIQUETTO</i>	<i>1.500.000</i>	<i>15.000.000,00</i>	<i>5,00%</i>
<i>IZILDINHA ROVERE CHIQUETTO</i>	<i>1.500.000</i>	<i>15.000.000,00</i>	<i>5,00%</i>
<i>IVANA ROSA ROVERE ZILLETI</i>	<i>1.500.000</i>	<i>15.000.000,00</i>	<i>5,00%</i>
<i>EDNA MARIA MAMPRIM BRUNELLO</i>	<i>937.500</i>	<i>9.375.000,00</i>	<i>3,13%</i>
<i>ELINOR CELIA MAMPRIM MARINI</i>	<i>937.500</i>	<i>9.375.000,00</i>	<i>3,13%</i>
<i>MARLENE MAMPRIM FORATO</i>	<i>937.500</i>	<i>9.375.000,00</i>	<i>3,13%</i>
<i>VALMIK ANTONIO MAMPRIM</i>	<i>937.500</i>	<i>9.375.000,00</i>	
<i>EUNICE ROSA MAMPRIM</i>			
<i>MIRIAM THIVELATO</i>			
<i>VALOR UNITÁRIO DA COTA</i>		<i>CR\$ 10,00</i>	

A tabela discrimina por sócio, a quantidade de quotas, o valor delas e o percentual de cada sócio no patrimônio da sociedade. Além disso, o Auditor Fiscal esclarece na própria tabela que essa era a situação em 08/08/1983. Assim, para a determinação do custo de aquisição o autuante considerou as quotas desde a aquisição (08/08/1983), ao contrário do que afirma o recorrente.

A tabela é bem didática, pois separa as quotas que Ana Thomé Mamprin tinha antes da revogação do Decreto-lei, e na sequência as compara de acordo com os aumentos de capital ocorridos em 01/10/1993 e 25/09/1996. Pela tabela vê-se que o capital social da empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda, em 08/08/1983 era constituído por 30 (trinta) milhões de quotas, no valor de 10,00 cada uma.

Continuemos a análise pela segunda parte da tabela:

AUMENTO DE CAPITAL OCORRIDO EM 01/10/1993							
AUMENTO DO CAPITAL				CAPITAL APOS AUMENTO			
<i>VALOR ORIGINAL EM CRUZEIROS</i>	<i>VL. CONVERTIDO P/ CRUZEIRO REAL</i>	<i>COTAS ORIGINAIS ISENTAS</i>	<i>VALOR</i>	<i>COTAS</i>	<i>VALOR</i>	<i>COTAS</i>	<i>PART.</i>
<i>1.200.000.000,00</i>	<i>1.200.000,00</i>	<i>120.000</i>	<i>46.800.000,00</i>	<i>4.680.000</i>	<i>48.000.000,00</i>	<i>4.800.000</i>	
<i>150.000.000,00</i>	<i>150.000,00</i>	<i>15.000</i>	<i>5.850.000,00</i>	<i>585.000</i>	<i>6.000.000,00</i>	<i>600.000</i>	<i>12,50%</i>
<i>300.000.000,00</i>	<i>300.000,00</i>	<i>30.000</i>	<i>5.700.000,00</i>	<i>570.000</i>	<i>6.000.000,00</i>	<i>600.000</i>	<i>12,50%</i>
<i>200.000.000,00</i>	<i>200.000,00</i>	<i>20.000</i>	<i>3.800.000,00</i>	<i>380.000</i>	<i>4.000.000,00</i>	<i>400.000</i>	<i>8,33%</i>
<i>100.000.000,00</i>	<i>100.000,00</i>	<i>10.000</i>	<i>3.900.000,00</i>	<i>390.000</i>	<i>4.000.000,00</i>	<i>400.000</i>	<i>8,33%</i>
<i>60.000.000,00</i>	<i>60.000,00</i>	<i>6.000</i>	<i>2.340.000,00</i>	<i>234.000</i>	<i>2.400.000,00</i>	<i>240.000</i>	<i>5,00%</i>
<i>60.000.000,00</i>	<i>60.000,00</i>	<i>6.000</i>	<i>2.340.000,00</i>	<i>234.000</i>	<i>2.400.000,00</i>	<i>240.000</i>	<i>5,00%</i>
<i>60.000.000,00</i>	<i>60.000,00</i>	<i>6.000</i>	<i>2.340.000,00</i>	<i>234.000</i>	<i>2.400.000,00</i>	<i>240.000</i>	<i>5,00%</i>
<i>60.000.000,00</i>	<i>60.000,00</i>	<i>6.000</i>	<i>2.340.000,00</i>	<i>234.000</i>	<i>2.400.000,00</i>	<i>240.000</i>	<i>5,00%</i>
<i>60.000.000,00</i>	<i>60.000,00</i>	<i>6.000</i>	<i>2.340.000,00</i>	<i>234.000</i>	<i>2.400.000,00</i>	<i>240.000</i>	<i>5,00%</i>
<i>37.500.000,00</i>	<i>37.500,00</i>	<i>3.750</i>	<i>1.462.500,00</i>	<i>146.250</i>	<i>1.500.000,00</i>	<i>150.000</i>	<i>3,13%</i>
<i>37.500.000,00</i>	<i>37.500,00</i>	<i>3.750</i>	<i>1.462.500,00</i>	<i>146.250</i>	<i>1.500.000,00</i>	<i>150.000</i>	<i>3,13%</i>
<i>37.500.000,00</i>	<i>37.500,00</i>	<i>3.750</i>	<i>1.462.500,00</i>	<i>146.250</i>	<i>1.500.000,00</i>	<i>150.000</i>	<i>3,13%</i>
<i>37.500.000,00</i>	<i>37.500,00</i>	<i>3.750</i>	<i>1.462.500,00</i>	<i>146.250</i>	<i>1.500.000,00</i>	<i>150.000</i>	<i>3,13%</i>
			<i>6.000.000,00</i>	<i>600.000</i>	<i>6.000.000,00</i>	<i>600.000</i>	<i>12,50%</i>
			<i>4.000.000,00</i>	<i>400.000</i>	<i>4.000.000,00</i>	<i>400.000</i>	<i>8,33%</i>
			<i>CR\$ 10,00</i>				

Neste ponto, cabe abrir um parêntese para observar que na primeira parte da tabela o capital social era de Cr\$ 300.000.000,00, e na segunda parte da tabela, aparece no valor de Cr\$ 1.200.000.000,00. Isso ocorreu em função da alteração contratual de 06/10/1992 (fls. 370), na qual o capital social foi elevado a esse patamar.

163.526/92-8	06/10/1992	<p>ABERTURA DE FILIAL: NIRE 35901470294, SITUADA A R. DR. JOAO RIBEIRO, 304, LJ. 2201, PENHA, SAO PAULO, SP, CEP NAO INF., COM OBJETO DESTACADO DE: PADARIAS, "BOMBONNIERES", CONFEITARIAS, RESTAURANTES, CHURRASCARIAS, PIZZARIAS, CANTINAS E PENSOES DE ALIMENTACAO, COM CAPITAL DESTACADO DE: \$ 50.000.000,00 (VERIFIQUE A MOEDA CORRENTE NA DATA DA ASSINATURA DO DOCUMENTO: 01/09/1992.). INICIO DAS ATIVIDADES: 01/09/1992.</p> <p>CAPITAL DA SEDE ALTERADO PARA \$ 1.200.000.000,00 (VERIFIQUE A MOEDA CORRENTE NA DATA DA ASSINATURA DO DOCUMENTO: 06/10/1992.).</p>
--------------	------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Aliás, às fls. 438/441, é possível ver os aumentos de capital social, desde 08/06/1970, partindo de NCr\$ 280.000,00, em sequência 5.600.000,00 (18/03/1976), 14.000.000 (13/04/78), 41.400.000,00 (28/09/79), 60.000.000,00 (23/10/80), 76.000.000,00 (02/10/81), 150.000.000,00 (01/09/1982), 300.000.000,00 (06/06/1983), 600.000.000,00 (30/07/1984), 1.200.000.000 (20/06/1985), NCZ\$ 480.000,00 (15/08/1989), CR\$ 120.000.000,00 (24/09/91). Essa informação é importante porque o recorrente alega que o Auditor Fiscal deveria levar em conta a data em que as quotas foram originariamente adquiridas ou subscritas (08/08/1983). E o pequeno histórico demonstra que isso foi considerado pela fiscalização.

A segunda parte da tabela resume o aumento do capital social (fls. 473) de Cr\$ 1.200.000.000,00 (um bilhão e duzentos milhões de cruzeiros) para CR\$ 48.000.000 (quarenta e oito milhões de cruzeiros reais), decorrente do aproveitamento das cotas de lucros acumulados representadas por 4.800.000 cotas ao valor de 10,00, conforme trecho abaixo, fls. 473/483:

1) O capital social inteiramente realizado fica aumentado de Cr\$ 1.200.000,000,00 (um bilhão e duzentos milhões de cruzeiros) para CR\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de cruzeiros reais) com aproveitamento das cotas de lucros acumulados representadas por 4.800.000 de cotas no valor de CR\$ 10,00 cada uma, distribuídas na proporção de suas cotas a saber:

Como se vê, o Auditor Fiscal converteu as quotas antigas que valiam Cr\$ 1.200.000,000,00 (um bilhão e duzentos milhões de cruzeiros) para cruzeiros reais (CR\$) que resultou no valor de CR\$ 1.200.000,00 (um milhão de duzentos cruzeiros reais), conforme consta na tabela.

Veja que o Auditor é didático ao apresentar que **1.200.000.000,00 cruzeiros** era o valor original, e na coluna ao lado ele coloca esse mesmo valor só que convertido para **1.200.000,00 cruzeiros reais**, ou seja, para que não reste dúvidas: **Cr\$ 1.200.000.000,00 = CR\$ 1.200.000,00**.

Na coluna seguinte ele conclui que o número de quotas isentas era 120.000, **POR QUE?** Porque a empresa estipulou, conforme trecho acima transcrito, que o valor de cada quota era CR\$ 10,00, e para que não reste dúvidas **1.200.000,00/10,00 = 120.000**.

Assim, se CR\$ 1.200.000,00 era o valor das quotas antigas, então 120.000 era o número de quotas antigas, existentes ANTES do aumento de capital social para CR\$ 48.000.000,00, proveniente dos lucros acumulados.

Veja que se a empresa tem CR\$ 1.200.000,00 de capital social e o aumenta para CR\$ 48.000.000,00, o valor acrescido ao capital existente é CR\$ **48.000.000,00 - 1.200.000,00 = 46.800.000,00**, conforme demonstrado na tabela.

Aliás o Auditor Fiscal separa muito bem esses valores, ao apresentar na tabela o VALOR DO AUMENTO DO CAPITAL e o VALOR DO CAPITAL APÓS O AUMENTO:

AUMENTO DE CAPITAL OCORRIDO EM 01/10/1993					CAPITAL APÓS AUMENTO		
VALOR ORIGINAL EM CRUZEIROS	VL. CONVERTIDO P/ CRUZEIRO REAL	COTAS ORIGINAIS ISENTAS	VALOR	COTAS	VALOR	COTAS	PART.
CR\$ 1.200.000.000,00	CR\$ 1.200.000,00	120.000	CR\$ 46.800.000,00	4.680.000	CR\$ 48.000.000,00	4.800.000	

E dessa forma ele discrimina as QUOTAS ISENTAS, que correspondiam aos CR\$ 1.200.000,00 existentes antes da capitalização, e QUOTAS NÃO ISENTAS, decorrentes da capitalização de 46.800.000,00, que somadas dá o valor do capital social da empresa em 01/10/1993: **48.000.000,00**.

E, por que o Auditor Fiscal chamou de isentas as 120.000 quotas? Porque elas representavam os Cr\$ 1.200.000.000,00 (um bilhão e duzentos milhões de reais) existentes antes de 01/10/1993. Veja que o Decreto-Lei nº 1.510/76 foi revogado em 22/12/1988, então se a empresa tinha as quotas desde 08/08/1983 ela permaneceu com elas por mais de 5 anos que era a condição para a isenção.

Como o aumento decorreu de lucros acumulados é certo que houve aumento do valor de quotas. Se antes existiam 120.000 quotas, depois da distribuição de lucros acumulados passou a existir 4.800.000, dentro das quais 4.680.000 foram consideradas pela fiscalização como quotas não isentas, porque emitidas após a revogação do Decreto-Lei de isenção.

Agora vamos para a terceira parte da Tabela:

AUMENTO DO CAPITAL OCORRIDO EM 25/09/1996							
COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA.	VALOR CONVER TIDO PARA REAL	AUMENTO DE CAPITAL	CAPITAL TOTAL	VALOR COTAS ISENTAS	VALOR DEMAIS COTAS	COTAS ISENTAS	DEMAIS COTAS
CAPITAL TOTAL	17.454,55	3.822.545,45	3.840.000,00	436,36	3.839.563,63	436	3.839.564
ANA THOMÉ MAMPRIM	2.181,82	477.818,18	480.000,00	54,55	479.945,45	55	479.945
ARNALDO MAMPRIM	2.181,82	477.818,18	480.000,00	109,09	479.890,91	109	479.891
JOSE CESAR TRIVELATO	1.454,55	318.545,45	320.000,00	72,73	319.927,27	73	319.927
SIMONE ROSA TRIVELATO	1.454,55	318.545,45	320.000,00	36,36	319.963,64	36	319.964
ANTONIO ROMILDO ROVERE	872,73	191.127,27	192.000,00	21,82	191.978,18	22	191.978
IVONE ROVERE	872,73	191.127,27	192.000,00	21,82	191.978,18	22	191.978
IVETE ROVERE CHIQUETTO	872,73	191.127,27	192.000,00	21,82	191.978,18	22	191.978
ZILDINHA ROVERE CHIQUETTO	872,73	191.127,27	192.000,00	21,82	191.978,18	22	191.978
IVANA ROSA ROVERE ZILLETI	872,73	191.127,27	192.000,00	21,82	191.978,18	22	191.978
EDNA MARIA MAMPRIM BRUNELLO	545,45	119.454,55	120.000,00	13,64	119.986,36	14	119.986
ELINOR CELIA MAMPRIM MARINI	545,45	119.454,55	120.000,00	13,64	119.986,36	14	119.986
MARLENE MAMPRIM FORATO	545,45	119.454,55	120.000,00	13,64	119.986,36	14	119.986
VALMIK ANTONIO MAMPRIM	545,45	119.454,55	120.000,00	13,64	119.986,36	14	119.986
EUNICE ROSA MAMPRIM	2.181,82	477.818,18	480.000,00	0,00	480.000,00	0	480.000
MIRIAM THIVELATO	1.454,55	318.545,45	320.000,00	0,00	320.000,00	0	320.000
VALOR UNITÁRIO DA COTA			1,00				

Veja que ela apresenta o aumento de capital ocorrido em 25/09/1996. Lembro que a unidade monetária dessa época era o Real. Por consequência, os **CR\$ 48.000.000,00** (quarenta e oito milhões de **cruzeiros reais**) quando convertidos para reais, resultaram em **R\$ 17.454,55** (dezessete mil, quatrocentos e cinquenta e quatro **reais** e cinquenta e cinco centavos), que é o mesmo valor que aparece na tabela, e consta na 26ª alteração contratual (fls. 489):

"CLÁUSULA PRIMEIRA"

DO AUMENTO DO CAPITAL SOCIAL

(I) Resolvem os atuais sócios-quotistas, por unanimidade, aumentar o Capital Social da Sociedade, que é atualmente de R\$ 17.454,55 (dezessete mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e cinquenta e cinco centavos) para R\$ 3.840.000,00 (três milhões, oitocentos e quarenta mil reais), ou seja, um aumento de R\$3.822.545,45 (três milhões, oitocentos e vinte e dois mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos) totalmente integralizado neste ato mediante o aproveitamento e capitalização dos recursos e reservas abaixo identificados, apurados de conformidade com o Balanço Patrimonial e demais Demonstrações Financeiras encerrado em 31/08/96, a saber:

(a) R\$ 1.693.619,33 (um milhão, seiscentos e noventa e três mil, seiscentos e dezenove reais e trinta e três centavos) do saldo existente na conta de "Reservas de Capital - C. Monetária do Capital Social".

(b) R\$ 352,10 (trezentos e cinquenta e dois reais e dez centavos) do saldo existente na conta de "Lucros Acumulados" de exercícios anteriores a 1989; e

(c) R\$ 2.128.574,02 (dois milhões, cento e vinte e oito mil, quinhentos e setenta e quatro reais e dois centavos) de parte do saldo existente na conta de "Lucros Acumulados" de exercícios posteriores a 1.989. (grifei)

Pelo trecho acima transcrito, a própria empresa converteu o valor de CR\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de **cruzeiros reais**) para R\$ 17.454,55 (dezessete mil, quatrocentos e cinquenta e quatro **reais** e cinquenta e cinco centavos). Portanto, O Auditor Fiscal procedeu da mesma forma que a empresa, converteu os valores de cruzeiros reais para reais, mantendo o custo originário, tanto é que o valor das quotas isentas que era de CR\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil **cruzeiros de reais**) virou R\$ 436,36 (quatrocentos e trinta e seis **reais**, e trinta e seis centavos), que é o valor que o recorrente diz não saber de onde veio.

Veja ainda que, o aumento de capital ocorrido em 25/09/1996, no valor de R\$ 3.822.545,45 (três milhões, oitocentos e vinte e dois mil, quinhentos e quarenta e cinco reais e quarenta e cinco centavos) foi posterior à revogação do Decreto-lei de isenção, por isso, o Auditor Fiscal não considerou que as quotas emitidas em decorrência desse aumento estavam amparadas pela isenção, razão pela qual as QUOTAS ISENTAS aparecem separadas das DEMAIS QUOTAS (quotas não isentas), cujo somatório resulta no valor do capital total da empresa.

AUMENTO DO CAPITAL OCORRIDO EM 25/09/1996						
VALOR CONVERTIDO PARA REAL	AUMENTO CAPITAL	DE CAPITAL TOTAL	VALOR COTAS ISENTAS	VALOR DEMAIS COTAS	COTAS ISENTAS	DEMAIS COTAS
R\$ 17.454,55	R\$ 3.822.545,45	R\$ 3.840.000,00	R\$ 436,36	R\$ 3.839.563,63	436	3.839.564

Portanto, como se vê a tabela que o recorrente diz ser incompreensível, só contém valores constantes, nos próprios arquivos societários da empresa Comercial Guilherme Mamprim Ltda. Reproduzindo os exatos termos do Contrato e Alterações Contratuais. Além disso, a metodologia utilizada pela fiscalização para determinação do custo de aquisição das quotas, foi o mesmo utilizado pela empresa, qual seja, converteu o valor do capital social à unidade monetária vigente à época dos aumentos de capital. E mais, o recorrente diz não saber de onde o autuante tirou o índice de 2,75, para chegar às 436 quotas. Ora, a resposta está contida na própria 26ª Alteração do Contrato Social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, fls. 490:

(II) Em face do aumento do Capital Social efetivado na forma do TÍTULO (I) desta "CLÁUSULA PRIMEIRA", e, considerando-se ainda as alterações havidas na política econômica-monetária do país, a qual Implementou o "Programa de Estabilização Econômica" alterando-se a Unidade do Sistema Monetário Nacional, a qual passou a denominar-se o "REAL - R\$" - a partir de 1º de Julho de 1.994, observada a paridade de CR\$ 2.750,00 (dois mil, setecentos e cinquenta cruzeiros reais) para cada "UM REAL" (ou para cada uma URV), o Capital Social de R\$ 3.840.000,00 (três milhões, oitocentos e quarenta mil reais), totalmente integralizado, representado por 3.840.000 (três milhões, oitocentas e quarenta mil) quotas, no valor nominal de R\$ 1,00 (um real) cada uma, fica distribuído e devido pela própria Sociedade (quotas mantidas em tesouraria) e pelos atuais SÓCIOS-OUOTISTAS componentes de cada "GRUPO FAMILIAR", da seguinte forma: (Grifei).

Aqui, retomando os questionamentos do recorrente no início deste tópico, entendo que a fiscalização adotou como ponto de partida o capital vigente em 1983. Verifica-se do histórico de aumentos de capital que a própria empresa já aplicava o fator de conversão das moedas a cada alteração contratual, até chegar ao valor de Cr\$ 1.200.000.000,00 (06/10/1992) apresentado na tabela, e utilizado pelo Auditor Fiscal para demonstração das parcelas que estavam inclusas na isenção. Não foi utilizado o índice de conversão sobre o número de quotas, mas sobre o valor das quotas, e a partir dele, encontrado o número de quotas pela divisão do valor total delas, pelo valor unitário atribuído pela própria empresa. Por fim, a demonstração de que as 3.839.564 quotas, que o Auditor Fiscal entendeu não estarem abrangidas pela isenção, está apresentada na tabela, conforme exposto ao longo deste tópico.

Ademais, o direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório, disposto no inciso LV do art. 5º, da Constituição Federal de 1988, tem por finalidade possibilitar aos litigantes, seja em processo judicial ou administrativo, o direito à reação contra atos desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerce o direito à ampla defesa e ao contraditório.

Dessa forma, quando a Administração, antes de decidir o mérito de uma questão administrativa, dá à parte contrária oportunidade de impugnar da forma mais ampla que entender, em hipótese alguma, pode ser acusada de negar ao contribuinte o exercício do direito à ampla defesa e ao contraditório.

Logo, conclui-se que não houve qualquer tipo de cerceamento do direito de defesa, pois os Autos de Infração foram lavrados em obediência ao princípio da estrita legalidade, expondo com objetividade e clareza a origem do lançamento de crédito, sua composição, bem como os dispositivos legais e os documentos que o fundamentaram, atendendo a todos os dispositivos normativos sobre a matéria, permitindo assim, o exercício do direito constitucional ao contraditório e à ampla defesa do contribuinte.

Anulação integral do lançamento fiscal em face do reconhecimento do "direito adquirido" ao não pagamento do IRPF.

O recorrente pugna pela nulidade total do lançamento, e diz que o Auditor Fiscal se limitou a:

[...] analisar a evolução do capital social da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, apenas no período de 08/08/1983 a 25/09/1996, deixando de examinar e/ou de questionar as alterações contratuais e/ou as mutações patrimoniais ocorridas nas participações societárias do Contribuinte posteriormente à 25/09/1996, ou seja, desde 25/09/1996 até setembro de 2008 (data de alienação das quotas).

Portanto, está precluso o direito da Fazenda Nacional questionar eventual descumprimento da condição prevista no art. 4º alínea "d", do Decreto-Lei 1.510/76, em relação às mutações patrimoniais ocorridas nas participações societárias a partir de 25/09/1996, isto é, a partir do quantitativo equivalente a 3.840.000 quotas.

Acrescenta que se reconhecido o direito adquirido ao não pagamento de IRPF, fica prejudicado o questionamento sobre existência de novas subscrições, aquisições ou eventos ocorridos a partir de 25/09/1996, que levem à perda do benefício fiscal da isenção. Cita jurisprudência do STJ sobre a impossibilidade de nulidade parcial quando o vício compromete todo o lançamento, e diz que se reconhecido direito adquirido nulo estará todo o lançamento.

Requer sejam considerados os argumento constantes no item 3.1, subitem 3.1.1 da impugnação (3.1.1. DA CONFUSA E FANTASIOSA TABELA 1 ANEXA AO TERMO DE VERIFICAÇÃO FISCAL:), fls. 1018/1020.

Ora, a alegação do recorrente não tem qualquer fundamento, dado que o Auditor Fiscal apresentou a evolução do capital da Comercial Guilherme Mamprim Ltda, para demonstrar quais quotas entendia estarem albergadas pela isenção e quais as que não estavam. E, a partir dela efetuou o lançamento de acordo com o custo de aquisição declarado por Ana Thomé Mamprim. Ademais, qualquer análise posterior para verificação da isenção arguida pelo recorrente, não pode deixar de considerar o histórico de evolução das quotas da empresa, a fim de apurar o custo de aquisição das cotas e do respectivo ganho de capital na alienação delas.

Ressalto que, o processo administrativo-fiscal de exigência de crédito tributário referente às contribuições previdenciárias é regido pelo Decreto nº 70.235/72, que dispõe sobre a nulidade dos atos nos seguintes termos:

Art. 59. São nulos:

I – os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II – os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

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

A questão do direito adquirido, por se referir ao próprio mérito, será analisada, em momento oportuno.

Denúncia espontânea. Multa de ofício. Juros à taxa Selic

O recorrente arrazoa que, antes do início do procedimento fiscal, Ana Thomé Mamprin declarou expressamente a alienação da totalidade das quotas e participações societárias que detinha nas sociedades do Grupo “Frango Assado”, e a comissão paga à “IGC Partners”, tendo apurado e informado corretamente o ganho de capital decorrente da operação, que foi lançado como rendimentos isentos e não tributáveis, conforme Declaração de Ajuste Anual do Ano-Calendário de 2008, e não agiu com má-fé, por entender que tinha direito adquirido à isenção do imposto de renda, nos termos do art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510, de 27/12/1976, e ainda com a existência de decisões administrativas e judiciais reconhecendo seu direito adquirido ao benefício fiscal decorrente desse dispositivo legal, não podendo ser penalizada com aplicação de multas confiscatórias e juros de mora.

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

Não assiste razão à defendente, a perda da espontaneidade se deu em 28/10/2009, data em que o recorrente tomou ciência do Termo de Início do Procedimento Fiscal, nos termos do parágrafo único do art. 138 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional – CTN) e do art. 7º do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972:

Código Tributário Nacional

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração. (Grifou-se)

Decreto nº 70.235/72

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com: (Vide Decreto nº 3.724, de 2001)

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

II - a apreensão de mercadorias, documentos ou livros;

III - o começo de despacho aduaneiro de mercadoria importada.

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas. (Grifou-se)

Portanto, conforme dispositivos acima transcritos, enquanto estiver abrigado sob o manto da espontaneidade, o sujeito passivo poderá confessar débitos não declarados, retificar declarações e formular consultas, ficando a salvo da imposição de multa de ofício desde que efetue o recolhimento dos tributos devidos com os acréscimos moratórios cabíveis.

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

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

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

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

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

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

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

Art. 26-A. No âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

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

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

Súmula CARF nº 4: A partir de 1º de abril de 1995, os juros moratórios incidentes sobre débitos tributários administrados pela Secretaria da Receita Federal são devidos, no período de inadimplência, à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC para títulos federais.

Do mérito

Da aplicação do disposto no art. 178 do CTN, visto tratar-se "in casu" de isenção onerosa, concedida por prazo certo e em função de determinadas condições

O recorrente argumenta que quando da publicação da Lei nº 7.713/88, Ana Thomé Mamprin já possuía as participações societárias por mais de 5 anos, tendo direito adquirido ao benefício fiscal conferido pelo Decreto-lei nº 1.510/76, independente da data de alienação das participações societárias.

Assevera que se implementada a condição à isenção antes da revogação da lei, a isenção se mantém mesmo se a alienação ocorrer na vigência da lei revogadora, pois no caso se trata de isenção concedida sob condição onerosa. Cita Súmula nº 544/STF, e diz que o caso se amolda a ela, sendo vedada a revogação dessa isenção, acrescenta jurisprudência do STJ sobre cumulação dos requisitos previstos no art. 178 do CTN para se considerar a isenção irrevogável, e julgados do CSRF sobre direito adquirido à isenção em decorrência do Decreto-Lei nº 1.510/76 (102-134080, CSRF/04-00.215, CSRF/01-03.266, CSRF/01-02.973, CSRF/01-02.974, CSRF/01 -03.349 e CSRF/01-03.725).

Discorre sobre o caráter de onerosidade da isenção pleiteada, acrescentando julgados do Superior Tribunal de Justiça, Tribunais Regionais Federais, e CARF (acórdãos 2102-002.966, 2102-002.967, 2202002.468, 9202-003.542, 9202-002.805).

A controvérsia cinge-se à extensão da isenção concedida pelo Decreto-lei nº 1.510/76, revogada pela Lei nº 7.713/88, quanto às quotas alienadas em períodos em que vigia a lei revogadora, sendo esse o objeto do lançamento fiscal. Então vamos analisar essa isenção:

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.

Art 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional.(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

[...]

*Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
(Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

[...]

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

A Lei nº 7.713/88 revogou expressamente os dispositivos acima transcritos:

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

[...]

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

[...]

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. 65e66 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. 12e13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15e100 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.

O art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional - CTN), dispõe sobre a possibilidade da revogação da isenção nos seguintes termos:

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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975)

Como o recorrente se firma no direito adquirido à isenção, entendo que o art. 178 do CTN claramente derruba essa tese, à exceção de a isenção ter sido por prazo certo **E** sob determinadas condições. Em função da exceção disposta no CTN, é oportuno analisar se a isenção de que tratava a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76 atendia aos requisitos para que essa isenção não fosse revogada a qualquer tempo. Ora, não vejo no trecho do Decreto-lei qualquer dispositivo que diga por quanto tempo essa isenção se estenderá, o que diz o Decreto -lei é que as quotas tinham que ficar em poder dos sócios por 5 anos, para que

tivessem direito à isenção, mas não diz, por exemplo, que a isenção albergada em função desse dispositivo vigorará por 5, 10 ou 20 anos, assim, não havia um tempo estimado para que a pessoa física gozasse dela.

De outro lado, vejo apenas presente o segundo trecho do CTN, sob "determinadas condições", sendo esse, de caráter oneroso, porque, se quisesse gozar da isenção, a pessoa física ficaria impedida de alienar as participações por um determinado prazo, ou seja, ela não teria as participações disponíveis para venda.

Assim, não estando presentes todos os elementos para impedir que a isenção pudesse ser revogada ou modificada a qualquer tempo, entendo que não há direito adquirido a essa isenção. Aliás esse foi o entendimento dos acórdãos 9202-004.507 e 9202-004.506, ambos de 25/10/2016:

*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.

Recurso Especial Negado.

Acrescento que, a lei vigente à data da alienação das participações societárias era a Lei nº 7.713/88, e, portanto, nos termos do art. 144 do CTN, era ela que deveria ser aplicada.

Em relação à Súmula nº 544/STF, citada pelo recorrente, ela foi aprovada na Sessão Plenária de 03/12/1969, portanto, anterior à nova redação do art. 178 do CTN, dada pela Lei Complementar nº 24, de 07 de janeiro de 1975. Dessa forma, só pode ser interpretada diante do novo texto, pois Súmula do STF não pode vir em contrariedade à Lei. Aliás, uma simples leitura ao art. 178 do CTN antes e depois da Lei Complementar 24/75 já demonstra a nova interpretação que deve ser feita à Súmula citada pelo recorrente:

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

*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. (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 1975) (Ressaltei)*

Neste ponto, esclareço que a auditoria considerou que as quotas isentas, conforme demonstrado nas tabelas acima, por terem sido alienadas após a revogação da Lei de isenção não gozavam do instituto do direito adquirido. Portanto, o lançamento fiscal se refere ao imposto sobre ganho de capital na alienação das participações societárias adquiridas: 1) após a revogação da Lei de isenção, 2) antes da revogação da Lei de isenção; nos dois casos alienadas após essa revogação, pois como visto acima é perfeitamente possível a revogação de

isenção que não seja concedida por prazo certo E sob determinadas condições. Portanto, não cabe a aplicação da referida Súmula ao presente caso.

Das bonificações e filhotes adquiridos a custo zero, e que se referem às aquisições e subscrições originariamente havidas em agosto de 1983

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

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

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

Por sua vez, não se aplica ao presente caso, a alegação do D. Julgador "a quo" de que, em face do disposto no parágrafo único, do Art. 10 da Lei nº 9.249/95, no caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

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

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

De fato, o artigo 5º do Decreto-lei nº 1.510/1976 trazia regramento para apuração do ganho de capital, especialmente

sobre o rateio das bonificações, tanto que remetia ao artigo 1º, ambos revogados pela Lei nº 7.713/1988. Já o Parecer Normativo CST nº 68/1977, ato normativo de caráter interpretativo, tinha o propósito de esclarecer o tratamento a ser dado às bonificações recebidas e a forma de cômputo delas na apuração de eventuais ganhos de capital.

Referido artigo definia que para efeitos da tributação do artigo 1º do mesmo Decreto-Lei, as bonificações são adquiridas a custo zero nas datas das subscrições ou aquisições a que correspondem, mas a validade do dispositivo perdurou até a vigência da lei revogadora, Lei nº 7.713/1988.

Portanto, desde 1º de janeiro de 1989 o tratamento tributário a ser considerado em relação às bonificações possui regramento nos §§ 3º e 4º do artigo 16 da Lei nº 7.713/1988:

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

(...)

§ 3º No caso de participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, que tenham sido tributados na forma do art. 36 desta Lei, o custo de aquisição é igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista beneficiário.

§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.

Por sua vez, o parágrafo único do artigo 10 da Lei nº 9.249/1995 estabelecia a forma de cálculo do custo de aquisição das ações distribuídas em decorrência do aumento do capital por incorporação do lucro e de reservas, como segue:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Parágrafo único. No caso de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996, ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou acionista.

Disto depreende-se que não há qualquer razão legal para ratear as bonificações adquiridas posteriormente a 31/12/1983 na forma estabelecida pelo Decreto-lei nº 1.510/1976 visto que no regramento tributário atual as bonificações/quotas distribuídas pela empresa mediante incorporação de lucros ou reservas são

consideradas ações novas cujo custo de aquisição é dado em função da origem das reservas que resultaram na distribuição das ações a título de bonificação. (grifei)

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

Decreto-lei nº 1.510/76	Lei nº 7.713/1988
Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as <u>bonificações</u> são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)	Art. 16 [...] <p>§ 3º No caso de <u>participação societária resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas</u>, 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.</p> <p>§ 4º O custo é considerado igual a zero no caso das <u>participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas</u>, no caso de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente, assim como de qualquer bem cujo valor não possa ser determinado nos termos previsto neste artigo.</p>

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

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

- o lucro distribuído era passível de tributação; e

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

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

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

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

...

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

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

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

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

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

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

- o lucro distribuído deixou de ser tributado; e

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

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

[...]

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

Como se percebe, as bonificações tinham um motivo para serem computadas a custo zero, que era permitir a tributação dos lucros quando as participações societárias fossem alienadas; posteriormente quando o lucro distribuído passou a ser isento, o custo de aquisição das participações decorrentes dos aumentos de capital por incorporação de lucros passou a ser a parcela do lucro capitalizado, ou seja elas deixaram de ser computadas a custo zero. Essa disposição também constava nos revogados arts. 1º e 5º do Decreto-Lei nº 1.510/76:

Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

[...]

Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)

Veja que, o custo zero a que se refere o art. 5º é aplicável para os efeitos do art. 1º, que tratava da tributação do lucro auferido pelas pessoas físicas, e não à alínea "d" do art. 4º desse Decreto-lei. Portanto, não vejo fundamento na afirmação do recorrente de que o Decreto-Lei tenha estabelecido que as bonificações decorrentes de aquisições e subscrições originariamente havidas em 1983 devem ser computadas com custo zero e por isso não poderiam ser consideradas nova aquisição ou nova subscrição de quotas.

O que entendo é que, a lei revogadora trouxe uma nova sistemática para a apuração do custo de aquisição das participações societárias e respectivo ganho de capital quando da alienação dessas participações, e foi justamente a legislação vigente à época dos fatos geradores que o Auditor Fiscal corretamente aplicou, qual seja, o § 3º do Art. 16 da Lei nº 7.713/1988, que também está disposto no parágrafo único do Art. 10 da Lei nº 9.249/95.

Da preclusão quanto ao direito da Fazenda Nacional examinar e/ou questionar as aquisições e respectivas bonificações ocorridas a partir de 25/09/1996

O recorrente arrazoa que, como o Auditor Fiscal se limitou a analisar a evolução do capital social do período de 08/08/1983 a 25/09/1996, estaria precluso o direito de o julgador *a quo* realizar qualquer exame quanto às eventuais novas subscrições ou aquisições a partir de 25/09/1996, que implicasse em descaracterizar os requisitos para gozo da isenção do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/76.

Sem razão o recorrente, conforme debatido quando da análise das preliminares, o Auditor Fiscal apenas discriminou na tabela 1, a evolução do capital social, de acordo com as alterações contratuais, como forma de demonstrar as quotas que estavam amparadas pela isenção pleiteada pelo recorrente, não estabelecendo qualquer limite ao julgador *a quo*, para analisar se as quotas adquiridas após 25/09/1996 estavam ou não isentas, e o custo de aquisição considerado pela fiscalização, de acordo com o que estabelece a legislação vigente a respeito. Aliás, insta lembrar que o lançamento teve como partida, o custo de aquisição informado pelo próprio sujeito passivo, e constante nos arquivos societários da Comercial Guilherme Mamprim Ltda.

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

O recorrente aduz que Ana Thomé Mamprin se retirou da Comercial Guilherme Mamprin Ltda. em 30/12/1996, e a partir dessa data ela não recebeu bonificação nos aumentos de capital dessa empresa, não fez subscrição, aquisição de novas quotas, aporte ou injeção de recursos, e não possui créditos ou adiantamento para aumento de capital nessa empresa, e considera que os eventos ocorridos a partir dessa data são de exclusiva titularidade da controladora FASCAR, que não se confundem com as mutações ocorridas no patrimônio de Ana Thomé Mamprin. Acrescenta que:

[...] no período de 25/09/1996 a 11/08/2008, as únicas quotas recebidas em bonificação pelo Contribuinte, oriundas da capitalização de lucros acumulados, foram decorrentes do aumento de capital social da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM ocorrido conforme 26^a. Alteração Contratual, firmada aos 25/09/1996, o que nos leva à inevitável conclusão de que:

- O valor de R\$ 2.128.926,12, oriundo da capitalização de lucros acumulados não representa, em hipótese alguma, quaisquer outras subscrições ou aquisições de novas quotas, tratando-se "in casu" de filhotes ou bonificações adquiridas a custo zero.*
- As referidas quotas recebidas em bonificação, em virtude da capitalização de lucros, adquiridas a custo zero, são decorrentes de aumento de capital, não por subscrição pública ou particular de quotas, mas por força de simples capitalização de lucros e/ou reservas, com aumento ou ajuste nos quantitativos de quotas, as quais foram atribuídas ao Contribuinte sem a necessidade de aportes de capital e na mesma proporção do número de quotas que possuía (art. 169 da Lei das Sociedades Anônimas).*

Assevera que se o valor de R\$ 2.128.926,12 for considerado como subscrição e aquisição de novas quotas, ele deverá ser computado no custo de aquisição das participações/quotas alienadas e deduzido do ganho de capital auferido pelo contribuinte.

Sem razão o recorrente, observa-se que, o lançamento fiscal foi efetuado com as informações prestadas pelo próprio sujeito passivo durante a ação fiscal, onde ele apontou qual o valor do ganho de capital obtido com a alienação de suas participações societárias, conforme fls. 976.

O aumento de capital de R\$ 2.128.926,12 já está incluso no custo de aquisição apurado por Ana Thomé Mamprin, pois, conforme se verifica às fls. 485, pela 26^a Alteração Contratual da Comercial Guilherme (25/09/1996), houve um aumento no capital social para R\$ 3.840.000,00. Ocorre que, em 11/08/2008 houve outro aumento de capital de 14.740.000,00 para 15.310.000,00 (fls. 761), sendo que desse valor, R\$ 1.913.748,00 é o valor das quotas de Ana Thomé Mamprin, que foi utilizado por ela para apuração do custo de aquisição, e também da fiscalização (fls. 976). Portanto, nenhum recálculo tem que ser feito no lançamento fiscal, visto que o custo de aquisição está de acordo com o declarado pelo sujeito passivo e de acordo com os contratos sociais e alterações contratuais.

Demais argumentos:

- Das mutações ocorridas no quinhão societário do contribuinte no período de 08/08/1983 a 25/09/1996: Aduz que em relação aos 12,5% de participação societária que tinha no Grupo Frango Assado, em 08/08/1983, equivalente às 3.750.000 quotas, entre essa data e 25/09/1996 não ocorreram quaisquer atos ou eventos que implicassem na mutação desse percentual, sendo que as havidas decorreram de adequação do capital social à unidade monetário vigente no país e/ou são filhotes ou bonificações adquiridas a custo zero, face a capitalização de lucros e ou reservas. Todas as participações societárias alienadas em 2008 (1.971.240) já faziam parte de seu patrimônio em 08/1983, e eram isentas pelo Decreto-lei nº 1.510/76, e referem-se às mesmas 480.000 quotas que ele detinha em 25/09/1996, que por sua vez são as 3.750.000 quotas que tinha em 08/1983.
- Das bonificações adquiridas a custo zero, e que são decorrentes das mesmas aquisições e subscrições originariamente havidas em agosto de 1983: Cita Parecer Normativo CST nº 68, de 23/09/1977 e Parecer Normativo CST nº 39, de 19/10/1981, e diz que eles deixam claro que as bonificações decorrentes de aumento de capital por incorporação de lucros apurados ou reservas constituídas com esses lucros não são consideradas nova aquisição ou subscrição de quotas, para que fossem deveria haver dupla transferência, das reservas da sociedade para os sócios, a título de dividendos e destes para a sociedade a título de novos aportes. Os aumentos de capital corridos na Comercial Guilherme decorreram de incorporação de Reserva de Correção Monetária do Capital Social e de Reservas de Lucros. Cita art. 2º da Lei nº 9.064/95, que alterou a Lei nº 8.849/94. Requer consideração do item 3.1, subitem 3.1.2 da Impugnação (*3.1.2. DAS BONIFICAÇÕES E FILHORES ADQUIRIDAS A CUSTO ZERO, E QUE SE REFEREM ÀS AQUISIÇÕES E SUBSCRIÇÕES ORIGINALMENTE HAVIDAS EM AGOSTO DE 1983:*), fls. 1028/1033.

Os argumentos já foram analisados ao longo deste voto, de onde se conclui que a isenção pleiteada pelo recorrente não se aplica à alienação de participações societárias adquiridas após a revogação da alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76.

Da apuração da base de cálculo

Como vimos, o Auditor Fiscal apurou o imposto devido com base nos dados informados pela fiscalizada, conforme tabela abaixo (fls. 976):

3.4.3 - Assim, analisando a documentação apresentada pelo contribuinte, verifica-se que este, em sua resposta ao TIFP apresentou planilha contendo a correta apuração do ganho de capital obtido por ele na operação objeto deste procedimento fiscal. Tal apuração pode ser verificada na planilha abaixo.

SOCIEDADE EMPRESÁRIA	PREÇO DE ALIENAÇÃO (R\$)	CUSTO DE AQUISIÇÃO (R\$)	COMISSÃO (R\$)	GANHO DE CAPITAL (R\$)
Comercial Frango Assado	17.417.500,00	1.913.748,00	297.869,00	15.205.883,00
Frango Assado Norte	1.491.250,00	20.870,00	26.234,00	1.444.146,00
Frango Assado Sudoeste	1.465.000,00	14.874,00	26.302,00	1.423.824,00
Frango Assado Sudeste	856.250,00	20.248,00	11.892,00	824.110,00
Carvalho Pinto	1.082.500,00	1.500,00	18.828,00	1.062.172,00
TOTAL	22.312.500,00	1.971.240,00	381.125,00	19.960.135,00

3.4.4 - Apesar de haver corretamente apurado o ganho de capital, equivocou-se o contribuinte em enquadrá-lo como rendimento isento, quando, conforme o exposto neste termo, o rendimento tem natureza tributável.

3.4.5 - Desta forma, apuramos o crédito tributário conforme consta do corpo principal do Auto de Infração, do qual este termo é parte integrante e indissociável, lançando-o de ofício.

Entretanto, observei que, ao lançar o valor tributável (fls. 964), o Auditor Fiscal digitou R\$ 19.969.135,00 ao invés de R\$ 19.960.135,00. Ou seja, um erro de digitação, que deve ser corrigido neste Colegiado. Diante disso, o valor tributável deve ser reduzido de R\$ 19.969.135,00 para R\$ 19.960.135,00, resultando na redução do imposto devido de R\$ 2.995.370,25 para R\$ 2.994.020,25, e na redução da multa para R\$ 2.245.515,19.

Intimação no endereço do advogado

Por fim, o recorrente requereu que todas as intimações atinentes ao recurso voluntário fossem realizadas em nome de seu advogado no endereço lá constante.

O artigo 23 do Decreto nº 70.235/72 disciplina integralmente a matéria. Seus incisos I, II e III configuram as modalidades de intimação, atribuindo ao Fisco a discricionariedade de escolher qualquer uma delas. Nesse sentido, o § 3º estipula que os meios de intimação previstos nos incisos do *caput* do artigo 23 não estão sujeitos a ordem de preferência.

O inciso II considera que a intimação via postal deve acontecer no domicílio tributário apenas do sujeito passivo. Já o § 4º dispõe que, para fins de intimação, o domicílio tributário do contribuinte pode ser apenas em dois locais: no endereço postal por ele fornecido, para fins cadastrais, à administração tributária; ou no endereço eletrônico a ele atribuído pela administração tributária, desde que autorizado pelo sujeito passivo.

De tais regras, conclui-se pela inexistência de intimação postal na figura do procurador do sujeito passivo. Assim, a intimação via postal, no endereço dos procuradores, não acarretaria qualquer efeito jurídico de intimação, pois estaria em desconformidade com o artigo 23, inciso II e §§ 3º e 4º, do Decreto nº 70.235/72. Sendo assim, é de indeferir o pleito do recorrente.

Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer do recurso para, rejeitar as preliminares, e no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir o crédito tributário nos seguintes termos:

	Imposto (R\$)	Multa de ofício (R\$)
EXIGIDO	2.995.370,25	2.246.527,69
EXONERADO	1.350,00	1.012,50
MANTIDO	2.994.020,25	2.245.515,19

Processo nº 19311.000019/2010-51
Acórdão n.º **2202-004.351**

S2-C2T2
Fl. 1.285

(assinado digitalmente)

Rosy Adriane da Silva Dias - Relatora