



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

Processo nº 10140.721759/2013-10
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.213 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 14 de junho de 2016
Matéria IRPF
Recorrente DANIEL REIS
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO CONDICIONADA. OBSERVÂNCIA DE CONDIÇÃO IMPLEMENTADA PELO DECRETO-LEI N.º 1.510/1976 NO PERÍODO DE SUA VIGÊNCIA. POSTERIOR REVOGAÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO.

A observância, sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei n.º 1.510, de 1976, da condição de manutenção das ações pelo período mínimo de cinco anos, ainda que a alienação da participação societária tenha sido realizada sob a vigência de nova lei que revogou o benefício, perfaz a hipótese de isenção imposto de renda.

Direito adquirido do contribuinte, sendo reconhecida a isenção do ato de alienação da participação societária.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Correta a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN, ao restar demonstrado nos autos o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, consubstanciado, inclusive, na participação ativa e direta nos atos que conduziram à alienação da participação societária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, dar provimento ao recurso para reconhecer o direito à isenção prevista no Decreto nº 1.510/76. Votou pelas Conclusões Márcio de Lacerda Martins (**Suplente convocado**). Vencidos os Conselheiros Carlos Alberto Mess Stringari, Carlos Henrique de Oliveira e Eduardo Tadeu Farah (Presidente). Quanto ao recurso dos responsáveis solidários, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros José Alfredo Duarte Filho (**Suplente**

convocado), Carlos César Quadros Pierre e Carlos Henrique de Oliveira. Fará declaração de voto o Conselheiro José Alfredo Duarte Filho (**Suplente convocado**). Fez sustentação oral pelo Contribuinte o Dr. Aires Gonçalves OAB nº 1342.

Assinado digitalmente.

EDUARDO TADEU FARAH - Presidente.

Assinado digitalmente.

ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ - Relatora

EDITADO EM: 19/07/2016

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: EDUARDO TADEU FARAH (Presidente), CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA, JOSE ALFREDO DUARTE FILHO (**Suplente convocado**), MARCIO DE LACERDA MARTINS (**Suplente convocado**), MARIA ANSELMA COSCRATO DOS SANTOS (**Suplente convocada**), CARLOS ALBERTO MEES STRINGARI, CARLOS CESAR QUADROS PIERRE e ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário contra decisão primeira instância que julgou procedente em parte da impugnação apresentada pelo sujeito passivo.

Em 07/11/2013, foi lavrado auto de infração referente ao exercícios de 2010, 2011, 2012 e 2013, decorrente da *omissão de rendimentos recebidos de pessoa jurídica - juros sujeitos à tabela progressiva e ganhos de capital na alienação de bens e direitos*.

De acordo com o Termo de Verificação Fiscal, o sujeito passivo alienou participações nas empresas SEBIVAL SEGURANÇA BANCÁRIA INDUSTRIA E DE VALORES LTDA, CNPJ 03.269.974/0001-63 E SETAL SERVIÇOS ESPECIALIZADOS TÉCNICOS E AUXILIARES LTDA, CNPJ 03.915.345/0001-63, e deixou de apurar e recolher o imposto sobre o ganho de capital correspondente, bem como o imposto sobre os juros relativos às parcelas do preço postergadas.

Conforme narrado no acórdão de piso, auditoria lavrou termos de solidariedade passiva, com fundamento no art. 121, inc. I, do Código Tributário Nacional - CTN, atribuindo responsabilidade a Cláudio Dódero Reis, CPF: 859.096.617-87, Eraldo Dódero Reis, CPF: 201.656.501-25, Ernane Dódero Reis, CPF: 230.400.501-25, e Lúcio Dódero Reis, CPF: 481.244.431-49, em relação ao crédito tributário constituído.

As multas aplicadas foram qualificadas, conforme consta da Subseção VII.c, do Termo de Verificação, f. 54:

A falta de pagamento ou recolhimento concomitante com a incursão nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502 implica na duplicação da multa de 75% prevista no inciso I, o que redundará em multa de 150% (inciso I do caput e § 1º do Art. 44).

Inconformada com a notificação apresentada, a contribuinte protocolizou impugnação, fl. 2.750, alegando o que segue:

a) não houve recebimento de juros, posto que somente foi recebido 94,54% do preço total de venda;

b) todas as informações necessárias ao procedimento de fiscalização estavam disponíveis na declaração de ajuste e também na Junta Comercial do Estado de Mato Grosso do Sul, na Brink's Segurança e Transporte de Valores S/A e na BGS Agenciamento de Cargas e Despacho Aduaneiro Ltda;

c) não há incidência de imposto sobre o ganho de capital na alienação das quotas de capital, ao amparo do que dispunha o Decreto-Lei nº 1.510/1976, conforme jurisprudência administrativa e judicial;

d) há erro, por parte da Auditoria, na análise das alterações no quadro social e do capital social, o que leva à nulidade total do lançamento;

e) não houve intenção de ocultar ou sonegar, visto que foi declarado o valor de 81,82% da alienação, o restante correspondia a garantia para contingências e tal fato nenhuma dificuldade causou ao Fisco;

f) inexistiu fraude ou sonegação posto que as informações relativas à alienação constaram da declaração de bens e não havia necessidade de preenchimento do demonstrativo de ganho de capital haja vista a isenção aplicável. Por essas razões, incabível a qualificação das multas e a representação fiscal para fins penais;

g) não cabe a sujeição passiva de Cláudio Dodero Reis, Eraldo Dodero Reis, Ernane Dodero Reis e Lucio Dodero Reis, posto que o contribuinte sempre exerceu por si só o direito de propriedade de suas quotas, nem se verificou qualquer das hipóteses legais que autorizariam essa atribuição.

Requerem os sujeitos passivos solidários:

a) afastamento da sujeição passiva solidária, por não se submeter à previsão legal correspondente;

b) exclusão dos bens não sujeitos a registro público do Termo de Arrolamento de Bens e Direitos.

Por fim, requerem, conjuntamente:

a) a improcedência da exigência, considerada a isenção de que trata o art. 4º, "d" do Decreto-Lei nº 1510/1976; e a nulidade do auto de infração, dada a impossibilidade de sua nulidade parcial, haja vista as impropriedades do demonstrativo fiscal que permitiria identificar as parcelas tributáveis no entendimento fiscal;

b) afastamento da multa qualificada, visto não terem ocorrido as hipóteses legais para tanto.

Foi juntado à impugnação adendo, fl. 2.816, no qual constam mais argumentos que corroboram o exposto pelo contribuinte.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Campo Grande/MS julgou procedente em parte a impugnação, restando mantido o auto de infração, com as seguintes considerações:

a) observe-se que a isenção do art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não foi concedida por prazo determinado, há apenas a fixação de um termo inicial do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), mas no referido decreto-lei não há, nem em qualquer outro dispositivo legal, qualquer determinação quanto ao termo final desse benefício. Desta forma, tratando-se de isenção por prazo indeterminado pode ser revogada, a qualquer tempo, por lei posterior;

b) não se pode considerar que haja direito adquirido à isenção prevista no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, ainda que o lapso temporal de cinco anos da aquisição ou subscrição da participação tenha ocorrido até 31 de dezembro de 1988, pois o referido art. 4º foi expressamente revogado pela Lei nº 7.713, de 1988, e a tributação deve se reportar à legislação vigente na data da ocorrência do fato gerador (data da alienação), na forma do art. 144 do CTN;

c) quanto às decisões judiciais e administrativas mencionadas em favor do entendimento oposto, esclareça-se que elas somente alcançam a quem faz parte da lide. Em outras palavras, não possuem eficácia normativa, tampouco efeito geral, sendo despidas de eficácia erga omnes;

d) não admitida a referida isenção, não há necessidade de se apurar as referidas frações, nem incorreção em sua apuração tem qualquer efeito sobre o crédito tributário constituído;

e) os valores recebidos a título de rendimento do valor depositado a título de garantia não compõe o valor da alienação e devem ser tributados como juros, independentemente do recebimento do valor total do pagamento parcelado;

f) verifica-se ser incabível a qualificação da multa de ofício aplicada ao lançamento, devendo esta ser reduzida para 75%, nos termos do disposto no art. 44, inciso I da Lei nº 9.430, de 1996;

g) se, por um lado, a possibilidade de administrar a empresa ou o recebimento, sob a forma de doação, do produto da alienação, isoladamente, poderiam não ter força suficiente para concluir pela existência da solidariedade, a conjunção desses fatos mostra, de forma indubitável, que efetivamente há o interesse comum necessário para caracterizá-la;

h) quanto à exigência da multa de ofício dos sujeitos passivos solidários, fundamenta-se no artigo 136 do CTN, segundo o qual

a responsabilidade pelas multas é objetiva – independe de culpa ou intenção do agente ou responsável e da existência de prejuízo, diferente do que acontece nas infrações penais;

i) os questionamentos relativos ao Termo de Arrolamento de Bens e à Representação Fiscal para Fins Penais não são passíveis de apreciação pela presente instância, por não se inserir na competência das Delegacias de Julgamento, conforme consta do art. 233 do Regimento Interno da Secretaria da Receita Federal do Brasil, aprovado pela Portaria MF nº 203/2012.

Posteriormente, dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário, no qual a contribuinte sustenta, em síntese:

a) pacificou-se o entendimento, inclusive da CSRF dessa Colenda Corte, que a isenção, quando concedida por prazo certo, não pode ser revogada e que, implementada a condição pelo contribuinte antes da revogação, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva;

b) a decisão que deixa de apurar as referidas frações do capital social anterior e posterior ao fim da vigência da isenção descrita no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/1976, merece inteiro reparo;

c) fundamental que se leve em conta as respectivas datas que deram origem a esse saldo. Se, na vigência do DL nº 1.510/1976, os valores apropriados para aumento de capital, mesmo após a 31.12.1988, data da alienação, devem ser considerados como fator anterior;

d) todo o montante recebido, inclusive o valor dos depósitos, correspondem exatamente ao preço da alienação. Os recebimentos, somados, não ultrapassam o valor da operação;

e) a simples soma dos recebimentos comprovam que em momento algum o impugnante recebeu os juros tributados e aqui impugnados, mas tão somente as parcelas relativas ao depósito em garantia, componentes do preço da alienação.

Também dentro do lapso temporal legal, foi interposto recurso voluntário pelos responsáveis solidários, com as seguintes alegações:

a) insubsistência da imputação de solidariedade em razão das procurações outorgadas pelas pessoas jurídicas SEBIVAL e SETAL aos recorrentes;

b) tem-se assim, de forma incontroversa, visto ter sido afirmado pelo próprio autor do procedimento, que as procurações outorgadas pela SEBIVAL e pela SETAL aos recorrentes, resultou da oposição que se formou entre os dois grupos societários, os quais, por disposição contratual, passaram a se fazer representar por procuradores indicados por cada uma das partes;

c) Cláudio, Eraldo e Lúcio, nunca representaram Daniel Reis, mas tão somente as pessoas jurídicas, em razão de disposições contratuais e sempre em conjunto com os demais procuradores da outra parte;

d) não consta dos autos, uma única prova de que Cláudio, Eraldo, Lúcio e Emene tenham participado de algum ato como representantes ou procuradores de Daniel Reis;

e) é certo que Cláudio, Eraldo e Lúcio, nos anos-calendários 2007, 2008 e 2009, prestaram seus serviços a SEBIVAL e a SETAL na condição de assalariados ou como contratado, sem vínculo empregando;

f) Emene, embora incluído no pólo passivo da exigência de imposto de renda sobre ganho de capital, em momento algum atuou como procurador das empresas SEBIVAL e SETAL, sequer como empregado ou prestador de serviços;

g) as procurações outorgadas por Daniel Reis e Tereza Dódero Reis a Lúcio e Emene, isso em 23.09.2008, nunca foi utilizada, não constando dos autos a comprovação de um único ato praticado pelos outorgados, que possa autorizar o entendimento de interesse comum na realização do fato gerador do imposto de renda sobre ganho de capital, de cuja alienação e respectivo fato gerador, não participaram;

h) muito antes da outorga das procurações pelas pessoas jurídicas a Cláudio, Eraldo e Lúcio, aqui recorrentes, os sócios da SEBIVAL, em 06 de abril de 2004 firmaram o documento denominado "Compromisso Societário", através do qual deliberaram a negociação com um grupo empresarial, qualificado tão somente como "interessado" também do ramo de segurança, mediante as condições constantes de seus itens 1 (um) a 6 (seis);

i) não há, pois, como se sustentar a imputação de solidariedade em exigência de imposto de renda de pessoa física, ainda que sócia das pessoas jurídicas, por conta das procurações referidas no Termo de Verificação Fiscal, tendo em vista que, como já acentuado, tais procurações foram outorgadas em razão de expressa previsão contratual, resultantes da oposição entre os sócios ocorrida após a abertura da sucessão, cujo convívio só se tomou possível pela fórmula encontrada de se fazerem representar por procuradores;

j) no entendimento já pacificado pelo STJ, para a configuração da solidariedade de que trata o art. 124, I, do CTN "é imprescindível que as pessoas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador", o que não restou demonstrado nos presentes autos, pela simples e óbvia razão da inexistência absoluta daquela indigitada solidariedade, que não se presume, nos exatos termos do art. 265 do Código Civil Brasileiro;

k) ato de recebimento da doação, por ser superveniente ao alegado fato gerador, não há como subsumir-se à hipótese do

art. 124, I, do CTN, que pressupõe a realização conjunta da situação configuradora do fato gerador;

l) quanto ao mérito da pretensão fiscal, embora entendendo ilegítima a imputação de solidariedade, mas tão somente para argumentar, adotam como razões recursais aquelas deduzidas pelo contribuinte Daniel Reis.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz

1) RECURSO VOLUNTÁRIO DO CONTRIBUINTE

Conheço do recurso, posto que tempestivo e com condições de admissibilidade.

A autuação em análise, conforme relatado, teve como origem a alienação realizada pelo sujeito passivo das participações nas empresas SEBIVAL SEGURANÇA BANCÁRIA INDUSTRIA E DE VALORES LTDA, CNPJ 03.269.974/0001-63 E SETAL SERVIÇOS ESPECIALIZADOS TÉCNICOS E AUXILIARES LTDA, CNPJ 03.915.345/0001-63, deixando de apurar e recolher o imposto sobre o ganho de capital correspondente, bem como o imposto sobre os juros relativos às parcelas do preço postergadas.

Conforme se verifica dos autos, a questão fática é incontroversa, estando a discussão limitada aos efeitos jurídicos referentes à existência ou não *de direito adquirido à isenção do IRPF instituída pelo Decreto-lei 1.510/76 e revogada pela Lei n.º 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu após a revogação.*

Acerca da matéria, observa-se a disposição do artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976, *in verbis*:

“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 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:

(...)

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

A regra descrita no citado Decreto estabelecia o direito à isenção do IRPF nas alienações efetivadas após cinco anos da subscrição ou aquisição da participação societária.

Sobre a matéria, o Superior Tribunal de Justiça firmou orientação no sentido de que há direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de ações societárias, benefício concedido pelo Decreto-Lei n.º 1.510/76, que restou revogado pela Lei n.º 7.713/88, desde que cumpridos os 5 (cinco) anos estabelecidos como condição, consoante ementas abaixo transcritas:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO ONEROSA POR PRAZO INDETERMINADO. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO. REVOGAÇÃO. ART. 178 DO CTN.

1. É isento do imposto de renda o ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do DL 1.510/76 e negociadas após cinco anos da data da aquisição, ainda que a transação tenha ocorrido já na vigência da Lei 7.713/88.

2. Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte e do Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.

3. Recurso especial provido.

(REsp 1.148.820/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/08/2010, DJe 26/08/2010)

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI N. 1.510/76. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 7.713/88. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO. SÚMULA N. 544/STF.

1. Insere-se no conceito de isenção condicionada ou onerosa a isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações (art. 4º, "d" do Decreto-Lei n. 1.510/76), pois concedida mediante o cumprimento de determinado requisito (condição), qual seja, o de a alienação ocorrer somente depois de decorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária. 2. Cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal. 3. "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas" (Súmula n. 544/STF). 4. Recurso especial não provido." Recurso Especial nº 656.222, Rel. Min. João Otávio de Noronha, Sessão de 25/10/2005.

"RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO DECRETO-LEI N. 1.510/76, REVOGADA PELA LEI N. 7.713/88. HIPÓTESE DE ISENÇÃO ONEROSA CUJA CONDIÇÃO FOI IMPLEMENTADA ANTES DO ADVENTO DA LEI REVOGADORA. ARTIGO 178 DO CTN. SÚMULA 544/STF. NULIDADE TOTAL DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE. Cinge-se a controvérsia acerca do reconhecimento de direito adquirido sobre a isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei n. 1.510/76 e revogada

pela Lei n. 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em 1991, após a revogação. Implementada a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Incidência do enunciado da Súmula 544/STF. O fato do Fisco tributar os lucros auferidos pela alienação das ações albergadas pela isenção, juntamente com outras tributáveis, por si só, possui a virtude de comprometer todo o lançamento e afasta a possibilidade de nulidade parcial, relativamente a parcelas identificáveis e destacáveis do débito. Reconhecida a isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de ações societárias e a necessidade de se anular o lançamento fiscal, resta prejudicada análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados. Recurso especial improvido. (...)” Recurso Especial nº 723.508, Rel. Min. Franciulli Netto, Sessão de 15/03/2005.

Tal entendimento, durante muitos anos, foi seguido pela 2ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Todavia, em julgamento recente, foi proferida decisão em sentido contrário, no Acórdão nº 9202003.769 - 2ª Turma, na sessão de 16 de fevereiro de 2016.

A relatora do citado Acórdão expôs o seguinte entendimento:

*Em que pese decisões em sentido contrário, compartilho do entendimento de que a isenção do extinto art. 4º, alínea 'd' do Decreto lei nº 1.510/76 não é espécie de isenção condicionada com prazo certo. Até **entendo existir a condicionante** (manutenção da titularidade da participação societária pelo período mínimo de cinco anos), entretanto, não vislumbro tratar-se de isenção por prazo determinado.*

*Diante disto adoto os ensinamentos do **Jurista Roque Antônio Carrazza (Curso de Direito Constitucional Tributário 24ª edição)** para o qual "sendo com prazo indeterminado a isenção, a pessoa política que a concede pode revogá-la, total ou parcialmente, a qualquer tempo, a seu inteiro alvedrio, desde que, naturalmente, o faça por meio de lei, respeitando, quando for o caso o princípio da anterioridade". E acrescenta:*

'A revogação de isenção com prazo indeterminado, ainda que onerosa (condicional), não gera, para o contribuinte, nem direito de ser indenizado, nem, muito menos, o de continuar fruindo, pura e simplesmente, do benefício. O contribuinte tem, apenas, o direito de ver respeitado o princípio da anterioridade (em relação, obviamente, aos tributos sobre os quais ele incide)'

Assim, observa-se que a relatora entende pela existência da condição onerosa, mas se baseia no jurista Carrazza para negar o recurso, o qual considera que a isenção, ainda que onerosa (condicional), pode ser revogada, quando for com prazo indeterminado.

Nesse contexto, cabe transcrever o entendimento dominante da Câmara Superior, anterior a decisão do mencionado Acórdão (n.º 9202003.769):

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

Ano-calendário: 1995

*ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO
CONDICIONADA. OBSERVÂNCIA DE CONDIÇÃO
IMPLEMENTADA PELO DECRETO-LEI N.º 1.510/1976 NO
PERÍODO DE SUA VIGÊNCIA. POSTERIOR REVOGAÇÃO.
DIREITO ADQUIRIDO.*

*A observância, sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei
n.º 1.510, de 1976, da condição de isenção por ele
implementada, de manutenção das ações pelo período mínimo
de cinco anos, ainda que a alienação da participação societária
tenha sido realizada sob a vigência de nova lei que revogou o
benefício, não perfaz a hipótese de incidência do imposto de
renda sobre o ganho de capital. Direito adquirido do
contribuinte, devendo ser reconhecida a isenção do ato de
alienação da participação societária perpetrado pelo Recorrente
(art. 5º, XXXVI, da Constituição; art. 6º, caput e §2º, da LINDB;
e art. 178 do Código Tributário Nacional). (Acórdão nº
9202002.805, 2ª Turma da CSRF, sessão de 07 de agosto de
2013).*

Observa-se que a matéria é controvertida no âmbito do CARF, pois, apesar da jurisprudência sedimentada da Câmara Superior em sentido favorável ao contribuinte, houve decisão superveniente da Câmara, que ainda não pode ser considerada como jurisprudência, mas que perfilha posição em sentido contrário.

Por oportuno, destaca-se o Enunciado de Súmula n.º 544/STF, que não foi revogado, de observância obrigatória pelos Conselheiros do CARF, nos termos seguintes:

*Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não
podem ser livremente suprimidas.*

Em uma análise sistêmica das normas, verifica-se que, implementada a condição pelo contribuinte, antes da revogação da norma, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, deve ser mantida a norma isentiva, em obediência ao Enunciado de Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, pois as isenções tributárias, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Assim, existe direito adquirido à isenção, a despeito da revogação do art. 4º do DL n.º 1.510/76, nos casos em que já transcorridos os cinco anos estabelecidos como condição para se obter o benefício, haja vista tratar-se de isenção condicionada (onerosa).

A lei isentiva condicional tem a capacidade de gerar efeitos para além de sua vigência, a chamada ultratividade, isto porque a fruição da isenção constitui-se em direito adquirido do contribuinte, que poderá ser exercido mesmo após a revogação da lei.

Desse modo, admitir a exigência do imposto de renda, quando cumprida a condição estabelecida no Decreto, importa em negativa de vigência ao art. 4º, "d", do Decreto - Lei 1.510/76, bem como em violação ao direito adquirido, conforme se depreende do art. 6º, § 2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro:

*Art. 6º A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o **direito adquirido** e a coisa julgada. (Redação dada pela Lei nº 3.238, de 1957)(...).*

*§ 2º Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, **ou condição pré-estabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.***

Cabe esclarecer que o Enunciado de Súmula 544 do STF (aprovado em 1969) e o citado dispositivo da Lei de Introdução às Normas de Direito Brasileiro não confrontam com o disposto no art. 178 do Código Nacional, que foi alterado pela Lei Complementar n.º 24/1975, pois a ressalva atinente às isenções *por prazo certo e em função de determinadas condições* têm relação com o poder legiferante e não com o direito adquirido.

Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho (Curso de Direito Tributário, 24ª edição, pg. 577) assim dispõe:

Como criatura da lei que a isenção é, a qual quer momento, ao alvedrio do legislador, pode ser ab-rogada ou revogada parcialmente (derrogada), o que implica sua modificação redutiva. Visa o artigo 178 a preservar aquelas que foram concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições, ressaltando-as dessa prerrogativa de liberdade legiferante de que os parlamentos são portadores, dentro dos limites constitucionais. Tais isenções, de conformidade com o texto escrito do Código Tributário Nacional, estariam a salvo de ab-rogações ou derrogações da lei. (...).

Dessa forma, a isenção condicionada e por prazo indeterminado pode ser revogada por lei, o que significa dizer que **cessa o direito do contribuinte de continuar adquirindo a fruição do benefício.**

Portanto, apenas tem direito à isenção o contribuinte que, quando da vigência da norma isentiva, cumpriu os requisitos concessivos do direito e, dessa forma, o adquiriu, não podendo o contribuinte, diante da vigência da lei revogadora, continuar adquirindo o direito que não mais existe no ordenamento jurídico.

Cabe mencionar, nesse sentido, a Ricardo Alexandre (2010, pg. 491):

Quem, durante a vigência da lei concessória, cumpre os requisitos para o gozo do benefício, tem direito adquirido ao mesmo, pelo prazo previsto na lei, mesmo que esta venha a ser revogada. Em contrapartida, os contribuintes que estavam se estruturando para cumprir os requisitos previstos da lei e, antes de ultimadas as providências, são surpreendidos pela revogação, não tem direito à isenção, sendo prejudicados pela inovação legislativa.

Em resumo, a revogação da lei concessiva de isenção onerosa não tem o condão de prejudicar quem já cumprira os requisitos para o gozo do benefício legal, mas impede o gozo daqueles que não tinham cumprido tais requisitos na data da revogação da lei.

A interpretação ora realizada atende à segurança jurídica, que se consubstancia em pilar do Estado Democrático de Direito, cujo o fim é garantir a estabilidade das relações jurídicas.

Diante do exposto, devem ser devidamente apuradas as frações do capital social anterior e posterior ao fim da vigência do artigo 4º do decreto-Lei n.º 1510/1976, a fim de que seja conferido o direito à isenção relativo às ações mantidas pelo período mínimo de cinco anos, sob a égide do citado Decreto-Lei, ainda que a alienação da participação societária tenha sido realizada sob a vigência da lei revogadora do benefício.

No que se referem à tributação dos supostos juros recebidos, assiste razão ao contribuinte, pois o valor das transferências a título de "depósito em garantia" compõem o valor da alienação, não se tratando de juros.

Observa-se que o valor do montante recebido, inclusive o valor dos depósitos, correspondem ao preço de alienação, conforme se observa do próprio Termo de Verificação Fiscal:

104. Nas cláusulas 2.4(ii) e 2.5 do CONTRATO DE COMPRA E VENDA DE QUOTAS (doc. 005) foi prevista a constituição, por meio de CONTRATO DE DEPÓSITO, de Contas de Depósito em Garantia com valor inicial de R\$ 20.000.000,00, valor este que, somado ao pagamento à vista de R\$ 90.000.000,00 feito em 08/01/2009, totalizou o "Preço de Compra" de R\$ 110.000.000,00 (cláusula 2.2).

Assim, **CONHEÇO** do recurso voluntário do contribuinte e **DOU PROVIMENTO**.

2. RECURSO VOLUNTÁRIO DOS RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS

Aduzem os responsáveis solidários, em síntese, a insubsistência da imputação de solidariedade em razão das procurações outorgadas pelas pessoas jurídicas SEBIVAL e SETAL aos recorrentes.

Não obstante os argumentos destacados pelos responsáveis solidários, conforme se observa do Termo de Verificação Fiscal, houve ativa participação de Cláudio, Eraldo e Lúcio na SEBIVAL e na SETAL, inclusive restando comprovadas suas assinaturas na aceitação da proposta da Deloitte, o que evidencia a participação no processo de alienação, além do claro interesse comum na situação constitutiva do fato gerador, pois beneficiários dos ganhos.

Correta, portanto, a imputação de responsabilidade tributária solidária, com fulcro no art. 124, I, do CTN, ao restar demonstrado nos autos o interesse comum na situação que constitui o fato gerador, consubstanciado, inclusive, na participação ativa e direta nos atos que conduziram à alienação da participação societária.

Quanto ao mérito, os recorrentes reiteraram os argumentos do contribuinte.

Diante do exposto, **CONHEÇO** do recurso voluntário dos responsáveis solidários e **DOU PROVIMENTO PARCIAL** para que seja:

a) conferido o direito à isenção relativo às ações mantidas pelo período mínimo de cinco anos, sob a égide do artigo 4º do decreto-Lei n.º 1510/1976, ainda que a alienação da

participação societária tenha sido realizada sob a vigência da lei revogadora do benefício;

b) excluído da tributação o valor descrito como correspondente a juros.

Assinado digitalmente.

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro José Alfredo Duarte Filho

Acompanho o voto da Relatora, agregando os argumentos contidos na Declaração de Voto do Acórdão nº 2202.003.319, de 19/05/2016, “conferido o direito à isenção relativo às ações mantidas pelo período mínimo de cinco anos, sob a égide do art. 4º do Decreto-Lei nº 1510/1976, ainda que a alienação da participação societária tenha sido realizada sob a vigência da lei revogadora do benefício”, contudo, em maior extensão, dando provimento integral aos recursos da Recorrente contribuinte e dos solidários, pelas razões a seguir esposadas.

Em primeira, porque não há que se falar em responsabilidade solidária nesse julgamento em vista de que a decisão foi no sentido de reconhecer o direito à isenção na alienação da participação societária ao abrigo do disposto no art. 4º do Decreto-Lei nº 1510/1976. Incabível, portanto, a manutenção de responsabilidade solidária de sujeição passiva sobre fato gerador com isenção reconhecida na pessoa do contribuinte de fato e de direito, titular da participação societária objeto dessa lide.

Neste sentido, se a decisão foi do reconhecimento da isenção, há que aplicar o que dispõe o art. 125, II do CTN, nos seguintes termos:

“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

(...)

II – a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;”

Em segunda, o tributo deve ser cobrado primeiramente de quem pratica o fato gerador diretamente ou é seu beneficiário, no caso presente, o titular da participação societária alienada, sendo ele o sujeito passivo direto, o contribuinte. Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, oportunidade que faz surgir o sujeito passivo indireto, o responsável tributário, observando que a isenção ou remissão do crédito desonera a todos.

Em terceira, porque a responsabilidade tributária solidária fulcrada do art. 124, I, do CTN, diz que a ocorrência se dá quando há interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;”

O que corresponde a interesse comum na ocorrência do fato gerador da obrigação tributária? No entendimento do STJ, em suas decisões, para a configuração da solidariedade tributária é imprescindível que as pessoas participem conjuntamente na situação configuradora do fato gerador. Ou seja, que o solidário participe materialmente com objetivo interesse, e esteja na condição de beneficiário direto no resultante do evento.

Com efeito, denomina-se responsável solidário o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte e sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tendo, porém, vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso em lei. Neste caso o vínculo com o fato gerador restringe-se ao legítimo detentor da participação societária, o contribuinte Daniel Reis.

Frise-se que o objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária, foi assegurar à Fazenda Pública a possibilidade do efetivo recebimento dos créditos devidos, em situações que o contribuinte possa apresentar dificuldades para o pagamento do crédito ou que se apresente qualquer dificuldade para a realização da cobrança. Este não é o caso, porquanto não se apresenta nenhuma das impossibilidades ou dificuldades para, se fosse o caso, realizar a cobrança de eventual crédito tributário.

Em quarta, porque consta do lançamento fiscal que alguns dos Recorrentes identificados como responsáveis solidários detinham procurações para representar a pessoa jurídica cuja participação acionária foi alienada, porém, não ficou comprovada a prática de atos que identifiquem o interesse comum na realização do fato gerador do imposto de renda sobre o ganho de capital. Além disso, atos administrativos eventualmente realizados pelos outorgados não permite entender enquadrados na responsabilidade como administradores ou gerentes porque não consta que teriam sido praticados com omissão ou má-fé que justificasse responsabilidade residual ou subsidiária.

Acrescente-se que três dos Recorrentes detinham procurações da pessoa jurídica e cujos mandados não incluíam a representação da pessoa física do contribuinte Daniel Reis, legítimo titular da participação societária alienada e objeto do lançamento fiscal. Some-se a isso que o documento que deu origem a alienação da participação societária foi assinado pelos sócios da empresa em data anterior a outorga das procurações apontadas como elemento identificador do interesse comum na ocorrência do fato gerador. O outro Recorrente colocado na condição de responsável solidário sequer teve procuração da pessoa jurídica ou física do contribuinte.

Em quinta, descabe a imputação de solidariedade passiva dos arrolados em vista de posterior configuração de reais recebedores da doação de parte do produto que resultou da ocorrência do fato gerador apontado no lançamento, porque o contribuinte de fato e de direito sempre foi unicamente o Recorrente, Sr. Daniel Reis. O fato de figurarem os Recorrentes como administradores da empresa em determinado período, assim como o fato de terem recebido, sob a forma de doação, parte do produto da alienação da participação societária não constituem elementos suficientemente fortes legalmente para se concluir pela existência de solidariedade tributária, sequer identificação de interesse comum na ocorrência do fato gerador.

Assim, é insustentável a sujeição passiva por responsabilidade solidária dos Recorrentes porque o contribuinte que é sócio da pessoa jurídica exerceu diretamente o direito de propriedade de sua participação societária, além de não se verificar hipótese de enquadramento legal como solidários na operação.

Diante do exposto, DOU PROVIMENTO INTEGRAL aos recursos voluntários no seu conjunto, tanto do Recorrente titular quanto dos Recorrentes que constam como responsáveis solidários na operação de alienação de participação societária com direito à isenção relação às ações mantidas pelo período mínimo de cinco anos, sob a égide do art. 4º do Decreto-Lei nº 1510/1976, ainda que a alienação da participação societária tenha sido realizada sob a vigência da lei revogadora do benefício, com respaldo na vasta jurisprudência nos tribunais a começar pelas decisões TRFs de todas as regiões, passando pelas decisões do STJ e concluindo com a Súmula 544 do STF, sempre favoráveis ao contribuinte, conforme citadas na Declaração de Voto do Acórdão nº 2202.003.319, de 19/05/2016.

É como voto.

Assinado digitalmente

José Alfredo Duarte Filho

Conselheiro Substituto Convocado