



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10825.720479/2012-04
Recurso Voluntário
Acórdão nº **2001-006.000 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**
Sessão de 27 de junho de 2023
Recorrente MARCO ANTONIO GALRAO FORTI
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2007

EMENTA

INDÉBITO TRIBUTÁRIO. RESTITUIÇÃO. IR INCIDENTE SOBRE GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES ADQUIRIDAS ATÉ 1983 E MANTIDAS NO PATRIMÔNIO DO CONTRIBUINTE AO MENOS ATÉ 1988 (5 ANOS). ISENÇÃO CONDICIONADA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REQUISITOS.

Nos termos do Ato Declaratório PGFN 12, amparado pelo Parecer SEI 74/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF, deve ser reconhecida a isenção aplicável ao IR incidente sobre ganho de capital decorrente “da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei 7.713/ 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros)”.

Por se tratar de ganho de capital decorrente de alienação de ações que se incorporaram ao patrimônio do contribuinte por bonificação, ser-lhe-á inaplicável a isenção prevista no art. 4º, *d* do Decreto-lei 1.510/1976, e está descaracterizado o indébito tributário.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao Recurso Voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Honorio Albuquerque de Brito - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Marcelo Rocha Paura, Thiago Buschinelli Sorrentino, Honorio Albuquerque de Brito (Presidente).

Relatório

Por bem retratar os fatos ocorridos desde a constituição do crédito tributário por meio do lançamento até sua impugnação, adoto e reproduzo o relatório da decisão ora recorrida:

Cuida-se de Manifestação de Inconformidade contra o Despacho Decisório de fls. 47/58, que indeferiu o pedido de restituição formulado pelo interessado (cientificado em 30/03/2012 – AR às fls. 60/61).

O presente processo teve como objetivo a análise do Pedido de Ressarcimento ou Restituição/Declaração de Compensação – PER/DCOMP n.º 31703.25303.260608.2.2.04-0212 (fls. 02/04), referente a suposto crédito de Pagamento Indevido ou a Maior, no valor original de R\$ 48.571,43.

A Informação Fiscal emitida pela DRFB/Bauru/SP (fls. 47/58), embasou o indeferimento nas seguintes constatações:

“Fundamentação

O interessado invoca, em seu benefício, a isenção prevista no Decreto-Lei n.º 1.510, de 27 de dezembro de 1976:

(...)

A Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988, regulou a matéria de forma diversa, conforme abaixo transcrito. Chama-se especial atenção para os comandos dos §§ 5º e 6º do seu artigo 3º. Eis os dispositivos mencionados:

(...)

Para não deixar margem a dúvidas, o legislador foi cauteloso e, no artigo 58 da mesma Lei n.º 7.713/88, revogou expressamente o dispositivo que concedia a isenção ora pretendida (além de outros do mesmo Decreto-lei):

(...)

Cumpre-nos, agora, proceder à identificação do alegado direito adquirido e verificar sua aplicação na hipótese de isenção.

Diz-se adquirido o direito que já se incorporou ao patrimônio do respectivo titular, mas cujo exercício se efetuará no futuro. Vale dizer, o direito é adquirido quando ocorre o fato ou são cumpridas as condições a que o ordenamento jurídico atribui como consequência a criação desse direito, mas cujo exercício pode-se dar em época futura. Dessa forma, a superveniência de lei que altere esse ordenamento, se por um lado impede que outras pessoas adquiram direito semelhante, por outro, não interferem no exercício do direito que já se havia incorporado ao patrimônio do titular. Tal proteção ao direito adquirido é determinada constitucionalmente (art. 5º, inciso XXXVI).

Celso Ribeiro Bastos, in “Comentários à Constituição do Brasil”, ao relatar sobre o inciso XXXVI do art. 5º, socorrendo-se da doutrina estrangeira, cita Gabba, e nos dá esclarecedora lição sobre o assunto, definindo direito adquirido.

“É todo aquele que: (a) é consequência de um fato idôneo a produzi-lo em virtude da lei do tempo em que este fato foi realizado, embora a ocasião de o fazer valer não se tivesse apresentado antes da existência de uma lei nova sobre o mesmo objeto ; e (b) que nos termos da lei sob império da qual se deu o fato de que se originou, entrou a fazer parte do patrimônio de quem o adquiriu.” (Della retroattiva delle leggi, 3ª edição, p. 24 – os grifos não constam do original).

A questão passa a ser exatamente saber em que momento se aplica a lei isentiva ou de não-incidência (embora se acolha largamente, principalmente na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF, a ideia de que isenção e não-incidência são conceitos diferentes, tratá-las-emos como institutos análogos, eis que as apontadas diferenças não traduzem relevância em relação ao tema aqui discutido). Ou seja, devemos responder à seguinte indagação: em que momento tal lei produz o efeito de gerar o direito, em prol do contribuinte, de não se sujeitar à exigência do tributo?

A relação jurídico-tributária instaura-se no momento da ocorrência do respectivo fato gerador. Tal constatação é largamente trazida pelo Código Tributário Nacional, seja na forma explícita (art. 114), seja de forma sistêmica, ao, por exemplo, definir que o ato de imposição tributária (lançamento) deve-se reportar à época da ocorrência do fato gerador (art. 144, caput). Ou seja, o evento que instaura a relação jurídica material entre Fisco e contribuinte é o fato gerador do tributo. Nesse momento é que colhemos a conclusão pela sua existência ou não, bem como os dados prescritores da relação jurídica. Em outras palavras, devemos nos reportar à época do acontecimento do fato que pretensamente poderia gerar a obrigação de pagar, e verificar se se trata de fato tipificado (incidência), de fato não tipificado (não-incidência) ou, ainda, de fato tipificado mas cuja exigibilidade é excluída (isenção).

Enfim, para que se instaure a situação de não-dívida ou dívida inexigível, a lei de não-incidência ou de isenção deve estar em vigor no momento em que ocorre o fato. A esse respeito, apenas a título de ilustração, cabe a citação de uma manifestação do STF que, embora singela, é didática no momento: Recurso Extraordinário – RE 74.362, Relator Ministro Antônio Neder, Primeira Turma, unânime (fonte: página do STF na rede mundial de computadores):

(...)

O princípio básico do regime intertemporal relativo às isenções é o que foi descrito acima. Ou seja, a isenção prevalece se prevista na lei vigente na época do acontecimento do fato tido como isento. Daí dizer que a lei isentiva, por princípio, não gera qualquer direito adquirido em prol do contribuinte. A isenção é usufruída enquanto vigente a lei concessiva. Isso se dá exatamente pelo fato de se tratar de faculdades (de não pagamento) que são geradas à medida em que ocorrem os fatos isentos, regidas pela lei da época desses fatos, e que são prontamente exercidas, não havendo que se falar em direito adquirido para exercício futuro. Revogada a lei isentiva, o tributo volta a ser exigível em relação aos fatos ocorridos posteriormente à revogação. O princípio geral é, pois, o da revogabilidade.

O poder de isentar é inerente ao poder de tributar e pautado em discricionariedade semelhante. Respeitados os princípios constitucionais, a lei é livre para conceder isenções a bem do interesse público. Tal valoração, como dito, está sujeita apenas aos princípios constitucionais, agindo o legislador ordinário dentro de evidente margem. Assim sendo, o legislador, avaliando que a isenção não mais se adequa ao interesse público, pode revogá-la, determinando a exigência tributária a partir de então. Ou seja, a geração presente, em princípio, não pode condenar as futuras a se vincularem indefinidamente à isenção.

Diferente não é, pois, a lição da doutrina. Podemos citar, dentre outros:

(...)

O direito brasileiro, atualmente, só admite uma hipótese em que a isenção gera direito adquirido em prol do contribuinte: a que é mencionada no art. 178 do Código Tributário Nacional – CTN. Ou seja, aquela em que a lei a tenha concedido a prazo certo “e” sob condições onerosas. É de se ressaltar que a redação originária do CTN (que veiculava o conectivo “ou”) foi modificada pela Lei Complementar n.º 24, de 7 de janeiro de 1975. Significa dizer que a isenção cujo direito do contribuinte está a salvo da lei revogadora é aquela que, concomitantemente, foi deferida para prevalecer por período determinado de tempo e impondo ao contribuinte um esforço ou um investimento que, de ordinário, não empreenderia.

A explicação para essa preservação pode ser encontrada em qualquer manual doutrinário. É que, com o fito de promover o interesse público, a lei concede a isenção, exigindo do contribuinte uma contrapartida, que lhe é onerosa; ou seja, que lhe impõe um encargo a ser cumprido (como construir uma fábrica em local inóspito, montar uma creche, etc.). Ao mesmo tempo, a lei lhe garante um prazo, a fim de que tal investimento possa ser amortizado pela economia de tributo. Dessa forma, teríamos um verdadeiro ludíbrio por parte do Estado se, revogada a lei isentiva, o tributo pudesse voltar a ser exigido do contribuinte que se sujeitou às condições, antes do tempo previsto.

O próprio texto constitucional (Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT, art. 41, § 2º) consagra o que se expõe aqui. Ele ressalvou da revogação dos incentivos setoriais apenas aqueles que tenham sido concedidos a prazo certo “e” sob condição.

Cabe aprofundar o esclarecimento de que a expressão “em função de determinadas condições” (art. 178 do CTN) não significa a exigência de meros “requisitos”, mas sim a de uma contraprestação por parte do contribuinte que lhe impõe um ônus, um sacrifício a que ordinariamente não estaria sujeito, uma atividade que será desempenhada exatamente para fazer jus à isenção. Em uma palavra, trata-se de uma “isenção onerosa”. Nesse sentido, o STF editou, em 1969, a súmula 544, devidamente citada pelo interessado: “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (ressalve-se apenas que o verbete foi concebido segundo a redação original do art. 178 do CTN, não tendo sido mencionado o pressuposto concomitante da determinação do prazo).

Obviamente que a proteção relativa a esse tipo de isenção se dá no plano concreto, e não no plano normativo. Em outras palavras, a lei de isenção (a prazo certo e sob condições) poderá ser revogada, mas tal revogação não poderá prejudicar o exercício do direito que foi incorporado ao patrimônio do contribuinte ao cumprir as condições determinadas na lei isentiva. Trata-se de verdadeiro direito adquirido, cujo gozo será exercido em época futura.

Portanto, essa é a única hipótese em que o direito à isenção (ou ao não pagamento) é adquirido antes do acontecimento concreto do fato (fato típico cuja exigibilidade do tributo é excluída).

Em síntese, o direito à isenção pode ser incorporado ao patrimônio do particular em duas ocasiões: (i) na ocorrência do fato descrito como isento, desde que esteja em vigor a lei isentiva (é a regra geral; cujo exercício do direito é imediato e não protraído no tempo); ou (ii) no cumprimento das condições exigidas pela lei concessiva da isenção onerosa e a prazo certo, hipótese esta em que se pode falar em direito adquirido (direito incorporado num momento para exercício em momento futuro).

O tema vem sendo enfrentado reiteradamente pelos Tribunais do País. No momento, pode-se dizer que o assunto é pacificado exatamente no sentido exposto: só há direito adquirido quando a isenção é concedida a prazo certo e sob condição onerosa.

Vejamos alguns precedentes.

Os casos líderes dessa pacificação no âmbito do STF são os Recursos Extraordinários 109.183 e 113.149 (fonte: página do STF na rede mundial de computadores):

a) RE 109.183, Relator Ministro RAFAEL MAYER, Primeira Turma, unânime:

(...)

b) RE 113.149, Relator Ministro Moreira Alves, Tribunal Pleno, não-unânime:

(...)

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça – STJ o tema também é pacífico. O caso líder parece ser o dos Embargos de Divergência (EREsp) 10.827 (há inúmeros sucessivos, como por exemplo, AgREsp 49.664; REsp 121.433, 48.735 e 28.404), Ministro Garcia Vieira, Primeira Seção, não-unânime (fonte: página do STJ na rede mundial de computadores):

(...)

Fixadas as premissas acima, resta saber se o caso concreto oferecido encaixa-se em alguma das hipóteses em que a isenção deve prevalecer. Importa analisar o fato gerador da modalidade tributária em apreço, bem como aferir se se trata de isenção (ou não-incidência) regida pelo art. 178 do CTN.

O fato gerador do imposto de renda em relação ao ganho de capital de pessoa física é regido pelo regime de caixa, e não pelo de competência. A título de esclarecimento, informamos que a pessoa jurídica, diversamente, apura periodicamente a valorização de seus bens, remetendo-a para suas contas de resultado, de forma a interferir diretamente na quantificação do lucro tributável apurado no período. A pessoa física não: seu patrimônio pode valorizar sempre e muito, sem que ela tenha que pagar um único centavo de imposto de renda em virtude de tal valorização.

O ganho de capital somente será apurado e tributado SE e QUANDO vier a alienar os bens que tenham se valorizado, ou seja, a incidência do imposto ocorre no momento em que o bem (no caso, a participação societária) é negociado a um preço superior ao valor histórico. Vale dizer, o fato gerador ocorre no momento da alienação e, portanto, é definido, nessa hipótese, como o auferimento econômico do ganho (e não o auferimento jurídico). A incidência, pois, ocorre na alienação, e não no momento em que a participação se valoriza nas mãos do proprietário. O tema é consolidado no artigo 117 do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999):

(...)

Pode-se dizer que, diante da alternatividade prevista no caput do art. 43 do CTN – segundo o qual o fato gerador por ser a aquisição jurídica ou econômica da renda – o legislador ordinário, quanto às pessoas físicas, estabelece que a incidência do imposto dá-se, apenas, na aquisição econômica do rendimento. No nosso caso específico, o fato gerador ocorre na alienação. Repare-se que a pessoa física não está sujeita a uma apuração periódica (mensal ou anual) do lucro advindo da valorização de seu patrimônio. Em outras palavras, a incidência do imposto de renda da pessoa física orienta-se pelo regime de caixa e não pelo de competência. Está sujeita à incidência do imposto, apenas, no momento da alienação do bem ou direito, momento esse da concreção do fato gerador.

Como já dito, a incidência do imposto de renda da pessoa física orienta-se pelo regime de caixa, e não pelo de competência. Evidentemente, o legislador cuidou, nesse ponto, de evitar uma imposição tributária à pessoa física sem que ela estivesse de posse de numerário para fazer o respectivo pagamento, pois o bem pode valorizar-se independentemente das condições financeiras de seu proprietário; já quando o proprietário vende o bem que se valorizou, certamente receberá o preço e poderá pagar o imposto correspondente. Assim, a pessoa física está sujeita à incidência do imposto no momento da alienação do bem ou direito, momento esse da concreção do fato gerador. Antes desse momento, o fato gerador não ocorre.

Resumidamente, para a pessoa jurídica a valorização de seus bens é fato gerador do imposto de renda, independentemente de serem tais bens por ela alienados ou não; para a pessoa física, a valorização de seus bens não é fato gerador do imposto de renda; para esta, somente ocorre o fato gerador do imposto de renda se e quando venha a alienar os bens que se valorizaram com o decurso do tempo. Em síntese, o fato gerador do imposto é a alienação do bem; o momento de ocorrência do fato gerador é o momento da alienação.

Sendo assim, a isenção vindicada pelo contribuinte não está acobertada pelo sistema usual, eis que, no momento da venda das participações societárias (17 de outubro de 2007, segundo informações por ele mesmo prestadas), não mais estava em vigor a norma desoneradora. Em outras palavras, no momento da ocorrência em que se deu o fato ocorrido (fato gerador), a lei o tipificava como gerador de obrigação tributária.

Resta verificar se a desoneração em apreço enquadra-se naquela regulada pelo art. 178 do CTN. Como já ressaltamos, embora o assunto cuide verdadeiramente de hipótese de não-incidência, não vemos motivo para que o dispositivo não possa ser aplicado supletivamente. De qualquer forma, a não-incidência em comento nem foi concedida a prazo certo e nem sob condição onerosa. Citemos o dispositivo do Decreto-lei nº 1.510/76:

“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.”

Perceba que a vigência da desoneração não se deu a prazo determinado, mas, pelo contrário, tratou-se de dispositivo de eficácia por tempo indeterminado. O prazo ali referido (cinco anos) não é de duração da desoneração, mas apenas integra o requisito objetivo da não-incidência. Não se tratou, portanto, de incentivo por prazo indeterminado.

*Da mesma forma, manter uma participação societária por mais de cinco anos não é uma condição onerosa, mas um mero requisito. Não se trata de sacrifício econômico a que o contribuinte se sujeite. Embora se trate de uma cláusula essencialmente extrafiscal – no sentido de estimular as participações mais perenes –, não se trata de ônus. Aliás, o próprio caso concreto nos demonstra isso. Tanto a manutenção da participação societária não pode ser encarada como ônus, que o consultante a manteve por mais de dezoito anos a contar de 1989, época de revogação do incentivo. Vale dizer, é condição onerosa apenas aquela que impõe ao particular fazer algo que normalmente não faria, ou seja, desviar-se de seu proceder comum para se sujeitar a algo extraordinário que a lei exige como *condictio sine qua non* do incentivo.*

É esse desvio de sua conduta padrão, impondo ao contribuinte um sacrifício jurídico ou econômico, aliado ao prazo determinado para fruição do benefício, que constituem os fundamentos do direito adquirido relativo à isenção. Ora, no presente caso, não se apresenta nenhum dos pressupostos.

Portanto, não possui o contribuinte qualquer direito em relação ao não pagamento do imposto na operação de venda das participações societárias.

Quanto aos precedentes do Conselho de Contribuintes mencionados pelo interessado na petição, temos a dizer que eles não possuem efeito vinculante, conforme já se manifestou a Coordenação-Geral de Tributação – Cosit ao tratar da eficácia das decisões proferidas por Conselho de Contribuintes, por meio do Parecer Normativo CST nº 390, de 1971:

(...)

Da mesma forma as decisões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça, que apenas produzem efeitos entre as partes que integraram a lide.

Posto isto, a restituição pleiteada será indeferida.”

Na Manifestação de Inconformidade de fls. 63/67, recepcionada em 24/04/2012, o interessado argumenta o seguinte:

“(…) **II) DO DIREITO**

A r. decisão, data venia, será rebatida com a legislação e jurisprudência pertinente ao caso que demonstrará o direito adquirido do contribuinte.

Diante do julgamento proferido pela Segunda Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, no dia 4.5.2010, no Recurso Especial nº 1.126.773-RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, está pacificada a questão de que há direito adquirido à isenção prevista na art. 4o, alínea "d", do DL n. 1.510/76.

Dessa forma, as decisões do STJ estão seguindo, orientação. Vejamos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. ART. 4º, D, DO DL N. 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO. EXISTÊNCIA: ORIENTAÇÃO ADOTADA QUANDO DO JULGAMENTO DO RESP N. 1.126.773/RS.

1. O entendimento exposto no acórdão recorrido se coaduna com a orientação adotada pela Segunda Turma desta Corte, no dia 4.5.2010. quando do julgamento do REsp n. 1.126.773/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, no sentido da existência de direito adquirido à isenção prevista na art, 4º, alínea "d", do DL n. 1.510/76 nos casos em que já transcorridos os cinco anos entre a aquisição das ações - posteriormente ao DL 1.510/76 - e a vigência da Lei n. 7.713/88 - quando foi revogado o benefício - estabelecidos como condição para se obter a isenção do imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias.

Recurso especial não provido.

(STJ. RESP n.º 1.179.394 - RS. Segunda Turma. Relator: MINISTRO MAURO CAMPBELL MARQUES. DJ: 06/03/2010)

Portanto, não resta dúvida de que a isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, em seu artigo 4º, alínea d, é direito adquirido, subsistindo mesmo que a alienação de ações das ações tenha ocorrido após a revogação da regra isentiva pela Lei 7.713/88, pois, trata-se de isenção concedida sob condição onerosa, nos termos da Súmula n. 544/STF,

Embora nada tenha constatado no despacho decisório, cumpre também demonstrarmos que o requerente é possuidor desse direito adquirido de isenção do IRPF sobre o lucro auferido na alienação das ações em 27/04/2006.

As ações alienadas já estavam protegidas pela isenção, pois são originárias de ações possuídas anteriormente a 31/12/1983, ou seja, 5 (cinco) anos antes da revogação do Decreto-Lei n. 1.510/76, ocorrida em 31/12/88. Na verdade, são originárias de ações possuídas em 1965!!!!

Não ocorreram, durante o período de 5 (cinco) anos da habilitação à isenção, aportes ou integralização de capital em dinheiro. Como comprovado referidas ações pertenciam aos seus antecessores desde 20.04.1965, ou seja, há mais de 40 (quarenta) anos, como comprova cópia do "Livro de Registro de Ações" de seu pai MOISÉS FORTI.

Por isso, deve-se considerar que as ações bonificadas integraram-se àquelas ações originariamente possuídas por Pessoa Física, sem aquisição propriamente dita, as quais também se encaixam no critério definido em lei para a isenção.

In casu, o pai do contribuinte cumpriu os requisitos para o gozo da isenção do imposto de renda, nos termos do Decreto-Lei nº 1.510/76, antes mesmo da revogação da referida norma, tendo, assim, direito adquirido da isenção. Este direito, quando do falecimento dela, foi transmitido ao requerente como parte da herança.

Como é sabido, a herança é o conjunto de direitos e obrigações que se transmitem, em virtude da morte, a uma pessoa ou várias pessoas, que sobreviveram ao falecido, sendo, a herança, coisa universal, conforme preconizava o artigo 57 do CC/1916 e, agora, está previsto nos artigos 89 a 91 do CC/2002,

A universalidade da herança assegura a transferência de todas as relações jurídicas do de cujus a seus sucessores, entre elas o direito adquirido às isenções tributárias.

Dessa forma, diante de tal isenção, não caberia, ao Contribuinte-requerente, o recolhimento do Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da venda destas ações, sendo seu direito a restituição da quantia paga, acrescida da devida atualização, posto que indevido o pagamento.

III) DO PEDIDO

Dessa forma, ante o todo colocado, REQUER que seja a presente MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE PROVIDA, reformando-se a r. decisão da auditora fiscal da Receita Federal do Brasil de Bauru/SP, considerando TOTALMENTE PROCEDENTE

o pedido de restituição, no valor de R\$ 48.571,43 (quarenta e oito mil, quinhentos e setenta e um reais e quarenta e três centavos), devidamente corrigido e atualizado monetariamente até a data da efetiva devolução.

Tendo em vista o disposto na Portaria RFB nº 453, de 11 de abril de 2013 (DOU 17/04/2013), e no art. 2º da Portaria RFB nº 1.006, de 24 de julho de 2013 (DOU 25/07/2013), e conforme definição da Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial da RFB, encaminhou-se o presente e-processo para apreciação pela DRJB/Fortaleza (fls. 88).

É o relatório.

A manifestação de inconformidade é tempestiva e atende aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235 de 06/03/1972 e suas alterações posteriores. Portanto, dela se toma conhecimento.

Da análise da matéria consubstanciada no pedido de restituição e seus anexos, na manifestação de inconformidade e nos demais documentos acostados ao processo, fundamento, na qualidade de autoridade julgadora, esta decisão nas verificações a seguir descritas.

Em seus esclarecimentos alega, em síntese, que teria direito ao gozo da isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido por pessoa física na alienação de participações societárias, uma vez que seria acionista da Usina Açucareira Bom Retiro S/A, inscrita no CNPJ nº 46.920.310/0001-25, da qual seria proprietário de 252.706 ações desde 26.02.1993, havidas mediante doação de seu pai e que deteve a posse de referidas ações pelo período de 5 (cinco) anos na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76. Argui que tais ações estariam abarcadas pela isenção, pois seriam originárias de participações possuídas anteriormente a 31.12.1983.

Argumenta ainda que seriam estas decorrentes de ações bonificadas em razão de incorporação, ao capital da empresa, de reservas de capital e de lucro e que não teria havido aportes ou integralização de capital em dinheiro no período de “habilitação” à isenção, sendo que tais ações já pertenceriam aos seus antecessores desde 20.04.1965. Transcreve o Parecer Normativo CST nº 39/81 para fins de que sejam consideradas as ações bonificadas como ações originais. Menciona a Súmula 544 do STF e tece considerações sobre a inaplicabilidade, no presente caso, da norma contida no artigo 178 do CTN. Por fim, requer o deferimento da restituição pleiteada.

Sobre o tema, o Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, prescrevia:

“(…)

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 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.

(…)”

Com o advento da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, o dispositivo acima foi expressamente revogado, com produção de efeitos iniciada em 1º de janeiro de 1989, conforme trechos abaixo:

“(…)”

Art. 57. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 1989.

Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os arts. 65 e 66 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de

dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário.

(...)"

O cerne da questão é determinar qual das normas rege o fato descrito pela defesa: se a lei revogadora, vigente no ordenamento jurídico ao tempo da alienação da participação societária, ou se o dispositivo revogado, instituidor da isenção, porém ainda vigente quando completos cinco anos da subscrição de tal participação como informado pelo manifestante.

Nos dizeres do caput do art. 144 do CTN, instituído pela Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996, o lançamento constitutivo do crédito tributário é regido pela lei vigente ao tempo de ocorrência do fato gerador correspondente. Em outras palavras, regra geral, a autoridade lançadora deve observar a legislação vigente à época do acontecimento do fato para então verificar se deve submetê-lo ou não à tributação. Aplicando-se tal premissa para o caso das isenções, tem-se que: revogada a lei isentiva, que exclui a exigibilidade do crédito tributário, o tributo será exigível em relação aos fatos ocorridos posteriormente à revogação.

Especificamente no tocante à revogação de normas isentivas, cumpre trazer à colação os artigos 104 e 178 do CTN:

"Art. 104. Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no artigo 178."

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 7.1.1975)"

Novamente, constata-se que a regra é a revogabilidade da isenção, com a ressalva de que entre em vigor no primeiro dia do exercício seguinte à publicação da norma revogadora. A exceção ocorre para os casos de ser o benefício em tela concedido durante prazo certo e em contrapartida de condições estabelecidas. Nesse contexto, cabe salientar que são dois requisitos cumulativos (prazo certo e condições) para o contribuinte não ser atingido pela revogação da isenção. Inclusive, a exigência de ambas as situações concomitantemente decorre da redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975, ao art. 178 do CTN, que apenas substituiu a conjunção alternativa "ou", presente na redação original, pela conjunção aditiva "e" aposta entre os dois requisitos, como pode ser visto ao comparar-se o texto resultante da alteração com o texto original colacionado a seguir:

"Redação Original

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."

Com a edição da Lei Complementar nº 24, de 1975, a intenção do legislador foi clara ao exigir a ocorrência simultânea das duas circunstâncias em destaque: concessão da isenção por prazo certo e mediante determinadas condições.

Tendo em vista o conceito usual de isenções onerosas, no qual o sujeito passivo deve arcar com contraprestação onerosa para a fruição do incentivo, discussão caberia sobre

o enquadramento ou não no âmbito da expressão “em função de determinadas condições” (art. 178 do CTN) do requisito de ser proprietário da participação societária durante os cinco anos anteriores à respectiva alienação, como exigido pelo art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Não obstante, certo é que a isenção estatuída pelo art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não determinava lapso temporal fixo para sua duração, configurando-se como benefício de prazo indeterminado, o que automaticamente a exclui da exceção à revogabilidade das isenções previstas no comentado art. 178 do CTN. Relembre-se que o período de cinco anos entre subscrição ou aquisição e posterior alienação da participação societária, contido na norma isentiva ora analisada, não se confunde com o tempo em que perdura a desoneração, tão somente se constitui em requisito para seu gozo.

A legislação relativa à concessão de isenção deve ser interpretada literalmente, a teor do art. 111, inciso II, do CTN.

Adicionalmente, cabe ainda citar trechos da Lei nº 7.713, de 1988, revogadora da isenção em comento:

“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.

(...)

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.

(...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

(...)

§ 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.” (grifos acrescidos)

Diante das disposições veiculadas na Lei nº 7.713, de 1988, entre elas a revogação da isenção instituída pelo art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, em conjunto com as normas emanadas do CTN, conclui-se que a isenção pleiteada pelo interessado não está coberta pelo ordenamento jurídico, uma vez que no momento de ocorrência do fato em exame (alienação da participação societária, segundo a defesa, no ano de 2006), a lei o sujeitava à incidência do IRPF mediante apuração de ganho de capital.

Não há dúvidas que o artigo 4º, “d” do Decreto-Lei 1.510/76 exigia a necessidade de fluência do prazo de cinco anos entre a subscrição ou aquisição da participação societária e a sua posterior alienação. Admitindo-se hipoteticamente que o referido prazo de cinco anos é condição onerosa, faltou ao dispositivo legal a previsão de prazo determinado para gozo da isenção, sem o qual, presente apenas uma das condições do

artigo 178 do CTN, o benefício poderia ser revogado a qualquer tempo, como de fato foi.

Quanto à jurisprudência do Poder Judiciário mencionada pelo defendente, relembre-se que a sentença judicial possui efeitos inter partes, sem atingir terceiros não envolvidos no caso concreto, conforme se infere dos arts. 4.68 e 4.72 do Código de Processo Civil (CPC), instituído pela Lei n.º 5.869, de 11 de janeiro de 1973. Como o interessado não é parte nos processos judiciais citados, a decisão não lhe é aplicável.

Apesar de escassa, a jurisprudência do STF, utilizando-se do verbete da Súmula n.º 544, reputa como geradoras de direito adquirido apenas as isenções concedidas por prazo certo e sob determinadas condições, numa releitura do conceito de onerosidade e inclusão da necessidade do prazo determinado de forma a conformar-se com o disposto no CTN.

Some-se a este conjunto de elementos que demonstram ser tal isenção perfeitamente revogável, o fato de o artigo 41, § 2º do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT determinar de forma clara que a revogação da isenção, espécie do gênero incentivo fiscal, não poderá prejudicar direitos já adquiridos quando concedida sob condição e por prazo certo. Confira-se:

“Art. 41 - Os Poderes Executivos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios reavaliarão todos os incentivos fiscais de natureza setorial ora em vigor, propondo aos Poderes Legislativos respectivos as medidas cabíveis.

(...)

*§ 2º - A revogação não prejudicará os direitos que já tiverem sido adquiridos, àquela data, em relação a incentivos concedidos **sob condição e com prazo certo**.*

(...)”

A interpretação do enunciado da Súmula n.º 544 em contrariedade ao disposto no artigo 178 do CTN, na redação dada pela LC n.º 24/75 mesmo sendo feita de maneira equivocada pelos que advogam a tese do direito adquirido para alienações ocorridas na vigência da Lei 7.713/88 não deve prevalecer porque tal interpretação :

- a) contraria a literalidade do artigo 178 do CTN e súmula não pode ser interpretada contra a lei;
- b) o enunciado é de 10/12/1969, portanto, anterior à nova redação do artigo 178, do CTN, que veio com a Lei Complementar n.º 24/75. Não pode, assim, prevalecer sobre lei posterior;
- c) a alteração legislativa levou o STF a reinterpretar o enunciado. Para o STF, isenção “sob condição onerosa” significa “prazo certo e determinadas condições”, tal como prescreve o CTN;
- d) por fim, quanto a isenções estabelecidas anteriormente à Constituição de 1988, o artigo 41 §, 2º, do ADCT, deixa muito claro que apenas aquelas que seguem o art. 178 do CTN, geram direito adquirido, após revogadas.

À época da ocorrência do fato gerador do imposto, qual seja, a alienação da participação societária, o artigo 4º do Decreto-lei n.º 1.510, de 1976 já havia sido expressamente revogado pelo artigo 58 da Lei n.º 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989.

Por fim, ressalta-se que não há qualquer documentação contábil acostada aos autos no sentido de comprovar a efetividade de ações bonificadas pela incorporação das reservas mencionadas na peça de defesa. Desta forma, o presente voto para indeferimento do pleito pautou-se no afastamento da tese do contribuinte, ficando demonstrado que, conforme suas alegações, o pagamento objeto do pedido de restituição refere-se a ganho de capital tributável perante a legislação pertinente, e não isento como pretendia.

Por tudo o anteriormente exposto, **VOTO** no sentido de indeferir a solicitação do contribuinte, ratificando o *decisium* de fls. 47/58, para não reconhecer o direito creditório pleiteado.

A decisão de primeira instância manteve | manteve parcialmente o lançamento do crédito tributário exigido, encontrando-se assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Exercício: 2007

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO.

Somente o sujeito passivo, que efetuar pagamento de tributo indevido, ou em valor maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, tem direito à restituição do montante recolhido ou apurado nessas condições.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. 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.

Cientificado da decisão de primeira instância em 31/05/2016, o sujeito passivo interpôs, em 30/06/2016, Recurso Voluntário, alegando a improcedência da decisão recorrida, sustentando, em apertada síntese, que o pleito do recorrente está consoante com a jurisprudência.

É o relatório.

Voto

Conselheiro(a) Thiago Buschinelli Sorrentino - Relator(a)

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

A questão de fundo devolvida ao conhecimento deste Colegiado consiste em decidir-se se a isenção criada pelo Decreto-lei 1.510/1976 aplica-se ao ganho de capital ocorrido após a vigência da Lei 7.713/1988.

O art. 4º do Decreto-lei 1.510/1976 estabeleceu uma série de isenções aplicáveis ao ganho de capital proveniente da alienação de quaisquer participações societárias, e, dentre elas, sobre as alienações efetivadas decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação (alínea *d*).

Essa isenção foi revogada pela Lei 7.713/1998.

Por se tratar de isenção condicionada (art. 178 do Código Tributário Nacional), o ganho de capital oriundo pela alienação de participação societária adquirida até o ano de 1983 é isento da incidência do imposto sobre a renda.

Nesse sentido, confirmam-se os seguintes precedentes:

Numero do processo: 10140.721760/2013-36

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO

Seção: Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Thu Jun 24 00:00:00 UTC 2021

Data da publicação: Fri Jul 09 00:00:00 UTC 2021

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2010, 2011, 2012, 2013 GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. AÇÕES DETIDAS EM 1983. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. Matéria com dispensa legal de constituição de crédito tributário, por meio do Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, aprovado pelo Ministro da Fazenda, que ensejou a publicação do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25/06/2018. Aplicação do art. 62, § 1º, alínea "c", do Anexo II, do RICARF.

Numero da decisão: 9202-009.613

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para reconhecer a isenção do Imposto de Renda sobre o ganho de capital referente à alienação das ações detidas até 31/12/1983, identificadas como “ Fração Anterior (FA)” no Termo de Verificação Fiscal. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Nome do relator: MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Numero do processo: 19515.000310/2010-32

Turma: Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção

Câmara: Terceira Câmara

Seção: Segunda Seção de Julgamento

Data da sessão: Thu Sep 12 00:00:00 UTC 2019

Data da publicação: Mon Oct 07 00:00:00 UTC 2019

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Exercício: 2007 DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. FATO GERADOR. O fato gerador do imposto sobre o ganho de capital ocorre quando do efetivo ganho. Em sendo o pagamento parcelado o fato gerador também será tomado a cada parcela separadamente. DECADÊNCIA. GANHO DE CAPITAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO. Para os tributos sujeitos a homologação, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir da ocorrência do fato gerador se houve a antecipação do pagamento. A ausência do pagamento antecipado implica na aplicação da regra decadencial prevista no art. 173 do CTN. GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO

SOCIETÁRIA. Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO POR PRAZO CERTO E SOB CONDIÇÕES. REQUISITOS. Há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988. GANHO DE CAPITAL. DOAÇÃO. CUSTO. Na alienação do patrimônio recebido por doação, considera-se como custo, para efeito de apuração do ganho de capital, o valor que constata da declaração de bens do doador, se, quando da doação, não tiver sido atualizado a valor de mercado e pago o tributo correspondente.

Numero da decisão: 2301-006.479

Decisão: Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em afastar a decadência e, no mérito, dar provimento ao recurso. (documento assinado digitalmente) João Maurício Vital – Presidente e Relator Participaram do presente julgamento os conselheiros: Antônio Sávio Nastureles, Wesley Rocha, Cleber Ferreira Nunes Leite, Marcelo Freitas de Souza Costa, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Virgílio Cansino Gil (suplente convocado), Wilderson Botto (suplente convocado) e João Maurício Vital (Presidente), a fim de ser realizada a presente Sessão Ordinária. Ausente a conselheira Juliana Marteli Fais Feriato, substituída pelo conselheiro Virgílio Cansino Gil.

Nome do relator: JOAO MAURICIO VITAL

De fato, o Ato Declaratório PGFN 12, de 25/06/2018, amparado pelo Parecer SEI 74/2018/CRJ/PGACET/PGFNMF:

dispensa de apresentação de contestação, de interposição de recursos e pela desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante, com relação às ações judiciais que defendem o entendimento de que há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros).

No caso em exame, o recorrente afirmou, por ocasião da manifestação de inconformidade, que as ações foram-lhe transferidas por bonificação, *verbatim* (fls. 18):

Outrossim, as ações acima referidas são, também, decorrentes de ações bonificadas em razão da incorporação, ao capital da empresa de reservas de capital, e de reservas de lucros, ou seja, derivadas 1) de correção monetária; 2) do fundo de manutenção do capital de giro próprio; 3) lucros suspensos; 4) reserva legal e 5) subvenção para investimentos e incentivos fiscais.

Por se tratar de ganho de capital decorrente de alienação de ações que se incorporaram ao patrimônio do contribuinte por bonificação, ser-lhe-á inaplicável a isenção prevista no art. 4º, *d* do Decreto-lei 1.510/1976.

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e NEGO-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Thiago Buschinelli Sorrentino