



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo n° 10830.721981/2011-74
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão n° **9202-010.194 – CSRF / 2ª Turma**
Sessão de 26 de novembro de 2021
Recorrente IZILDINHA ROVERE CHIQUETTO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2008

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO À ISENÇÃO. BONIFICAÇÕES ADQUIRIDAS DENTRO DO PRAZO LEGAL.

A alienação de ações recebidas, após 31/12/1983, a título de bonificação, sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda sobre o ganho de capital, não sendo, portanto, abarcada pela regra de isenção presente no art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510, de 1976.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os conselheiros João Victor Ribeiro Aldinucci e Marcelo Milton da Silva Riso, que lhe deram provimento. Votou pelas conclusões a conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, que manifestou intenção de apresentar declaração de voto.

(documento assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo – Presidente em Exercício

(documento assinado digitalmente)

Ana Cecilia Lustosa da Cruz - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Riso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pelo Sujeito Passivo contra o Acórdão n.º 2202-005.044, proferido pela 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 13 de março de 2019, no qual restou consignado o seguinte trecho da ementa, fls. 1484 e seguintes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF

Ano-calendário: 2008

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.

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.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. COTAS ADQUIRIDAS ATÉ 31.12.1983. DL 1.510/1976.

E isento do Imposto de Renda o acréscimo patrimonial decorrente da alienação das participações societárias adquiridas sob a égide do DL n.º 1510/76, que foram mantidas por cinco anos ou mais, no patrimônio do investidor durante a sua vigência, ainda que tal alienação ocorra após a vigência da Lei n.º 7.713/88.

O mesmo entendimento não se aplica às participações bonificadas e subscrições particulares de novas quotas emitidas, após 31.12.83, tendo em vista o não preenchimento das condições prevista no DL n.º 1.510/76.

DENÚNCIA ESPONTÂNEA. NÃO CONFIGURAÇÃO

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

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. Cujas 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.

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.

No que se refere ao Recurso Especial, fls. 1536, houve sua admissão por meio de Despacho de fls. 1684 e seguintes, para rediscutir a matéria: **c) isenção de imposto de renda estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976, no caso de alienações de ações decorrentes do aumento de capital mediante capitalização de lucros e reservas após 31/12/1983 (bonificações de ações).**

Em seu recurso, aduz o contribuinte, em síntese, que:

- a) o aumento do valor do capital social em razão da incorporação de lucros ou reservas não deve ser considerado como aquisição de novas participações societárias, por se tratar de mero aumento contábil, oriundo do simples remanejamento de valores já existentes no balanço, inexistindo qualquer mudança efetiva na consistência do patrimônio;
- b) uma vez reconhecido o direito adquirido à isenção em relação a determinada participação societária, tal benefício fiscal também deve se estender às bonificações destas ações englobadas pela isenção;

c) o artigo 5º do Decreto-Lei no 1.510, de 27 de dezembro de 1976 traz em seu texto que as bonificação que são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.' E corroboram tal afirmativa o Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST n.º 68, de 23/09/1977, e o Parecer Normativo COORDENADOR DO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO - CST n.º 39 de 19/10/1981, vigentes à época;

d) não há que se falar em subscrição compulsória ou no reinvestimento de tais lucros na própria sociedade. Para que tal subscrição corra há necessidade de dupla transferência: das reservas da sociedade para os sócio a título de dividendos, e dos sócios à sociedade, a título de novos aportes, se do esta considerada como nova subscrição em dinheiro. Na situação em examine, o lucro incorporado ou a reserva constituída com esse lucro, não saiu do patrimônio da sociedade;

f) os aumentos de capital ocorridos na sociedade empresária COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA, sobretudo rio período assinalado pelo Sr. Auditor Fiscal, ou seja, de 08/08/1983 a 25/09/1996, foram oriundos da incorporação de Reserva de Correção Monetária do Capital Social e de Reservas de Lucros, cuja capitalização era obrigatória;

g) este aumento de capital em nada alterou o patrimônio dos acionistas/quotistas, eis que inobstante ter recebido ações/quotas em bonificação, seu percentual de participação societária foi mantido, independentemente do número de ações, ficando evidenciado, portanto, que as bonificações são mera extensão das ações já possuídas pela Recorrente;

h) as bonificações ("filhotes") relativas às participações originadas durante a vigência do Decreto-Lei no 1.510/76 devem ter o mesmo tratamento tributário atribuído às ações/quotas originárias ("mães"), de modo que sendo isentas as ações principais as ações "filhotes" também serão;

i) não há que se falar em aquisições e/ou subscrições de novas quotas a partir de 30/12/1996, pois, conforme comprovado à exaustão, em firme e robusta documentação trazida aos autos, a partir de a data a Recorrente retirou-se da COMERCIAL GUILHERME MAMPRIM LTDA.

Intimada, a Procuradoria-geral da Fazenda Nacional apresentou Contrarrazões, como se observa das fls. 1759 e seguintes, sustentando, em suma:

a) as alterações promovidas nas ações por meio de incorporação de lucros ou de reservas após 31/12/1983, inclusive via bonificação, não estão amparadas pela regra isentiva do Decreto-lei n.º 1.510, de 27/12/76 conforme entendimento fixado por esse Colendo STJ nos autos do RESP N.º 1.443.516/RS;

b) o direito adquirido à isenção deve restringir-se às ações adquiridas (ainda que por bonificação) até 31/12/1983, não fazendo jus, a contribuinte, à isenção na alienação de ações bonificadas adquiridas após essa data.

c) ainda que as bonificações decorram das ações originais, não é correto afirmar que delas fazem parte, não passando de meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas

d) estamos tratando de ações/quotas DISTRIBUÍDAS VIA BONIFICAÇÃO, fato completamente diverso, pois se trata da emissão desses novos papéis/quotas decorre da incorporação de reservas e ou lucros ao capital social, já que nesse caso o valor nominal das ações/quotas se mantém, mas o valor total do capital é aumentado, aumentando-se também o número de ações/quotas na mesma proporção.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz, Relatora.

Conheço do recurso, pois se encontra tempestivo e presentes demais os pressupostos de admissibilidade.

Conforme narrado, a matéria admitida para rediscussão é a **isenção de imposto de renda estabelecida pelo Decreto-Lei n.º 1.510, de 1976, no caso de alienações de ações decorrentes do aumento de capital mediante capitalização de lucros e reservas após 31/12/1983 (bonificações de ações)**

Sustenta a Recorrente, em suma, que *o Acórdão recorrido, embora tenha reconhecido o direito adquirido à isenção e relação a uma pequena quantidade de quotas detidas pela Recorrente (“cotas originárias”), entendeu que as quotas filhotes, quais sejam, aquelas emergentes das participações societárias originariamente havidas em agosto de 1983 e que foram distribuídas à Recorrente, em momento posterior (após 01.01.1989), em decorrência do aumento de capital mediante incorporação de lucros ou de reservas constituídas com esses lucros, não podem ser consideradas isentas por se tratarem de novas aquisições.*

Assevera também a Recorrente que *o aumento do valor do capital social em razão da incorporação de lucros ou reservas não deve ser considerado como aquisição de novas participações societárias, por se tratar de mero aumento contábil, oriundo do simples remanejamento de valores já existentes no balanço, inexistindo qualquer mudança efetiva na consistência do patrimônio.*

Assim, salienta a Contribuinte que, *reconhecido o direito adquirido à isenção em relação à determinada participação societária, tal benefício fiscal também deve se estender às bonificações destas ações englobadas pela isenção. (...).*

Por outro lado, a Recorrida sustenta que *somente haveria direito adquirido à isenção, se as quotas adquiridas pela distribuição de bonificações tivessem permanecido, pelo menos, por 05 anos na propriedade do contribuinte durante a vigência do já revogado Decreto-Lei n.º 1.510/1976, O QUE NÃO É O CASO DOS AUTOS.*

Assim, a Fazenda Nacional assevera que, *independentemente da forma de subscrição ou aquisição, o possível reconhecimento do direito adquirido à isenção na alienação alcançaria somente as quotas que, por qualquer modo havidas, tenham sido mantidas na propriedade dos contribuintes, a contar da subscrição ou aquisição, por qualquer forma, pelo período de cinco anos implementados antes da revogação da isenção, o que não ocorreu na hipótese dos autos, conforme bem asseverado pela fiscalização, uma vez que foram possuídas após 31/12/1988.*

Esse Colegiado, reiteradamente, vem se debruçando sobre a matéria e, em diversas ocasiões, adotei posição no sentido de reconhecer o direito à isenção, em casos concretos semelhantes. Contudo, considerando a jurisprudência acerca do tema, bem como a posição majoritária da 2ª Turma da CSRF, curvo-me a posição prevalente.

Nesse contexto, utilizo-me do Acórdão n.º 9202-008.473, de redatoria do Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho, na sessão de julgamento de 17 de dezembro de 2019, nos seguintes termos:

No mérito trata-se de estabelecer se as ações recebidas como bonificações a partir de 1º/01/1984 estão sujeitas à tributação pelo IR. Como relatado, por força da coisa julgada no Mandado de Segurança n.º 2007.71.02.001467-2/RS, restou reconhecido o direito à isenção do Imposto Sobre a Renda em relação às ações adquiridas até 31/12/1983.

Como relatado, o Acórdão (recorrido) n.º 2201-004.453 (fls. 971/1000), decidiu, “por unanimidade de votos, em rejeitar as preliminares arguidas e, no mérito, por maioria de

votos, em dar provimento ao recurso voluntário”. O fundamento para tal decisão é: as ações decorrentes de bonificações adquiridas pela incorporação de reservas diversas e/ou reservas de lucros, não correspondem a novas ações, e, por consequência, têm como data de aquisição as datas de subscrição/aquisição das participações acionárias a que correspondem.

Não concordo com tal conclusão.

Como fundamento utilizo, mutatis mutandis, os argumentos expostos na declaração de voto do acórdão recorrido, de lavra do Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo:

Em que pese a pertinência das razões e dos fundamentos legais contidos no voto do Ilustre Relator, o qual foi acompanhado pela maioria dos membros da Turma, divirjo da tese vencedora pelas razões que passo a expor.

A celeuma administrativa em tela decorre dos termos da alínea “d” do art. 4o do Decreto-Lei 1.510/76 e sua posterior revogação pela Lei 7.713/88. Assim, dispunha o preceito revogado:

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 Io: (...)

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

O preceito em questão trazia em seu espírito o nítido propósito de estimular investimentos no mercado de capitais e, ao mesmo tempo, reduzir as oscilações decorrentes das negociações de papéis em operações de curto ou curtíssimo prazo.

Com a revogação de tal dispositivo, que veio a termo pelo art. 58 da lei 7.713, de 22 de novembro de 1988, muitas dúvidas surgiram acerca dos efeitos trazidos pela nova norma, em particular se alcançariam aqueles que adquiriram participações societárias durante a vigência do Decreto 1.510/76.

A isenção de tributos é uma exceção à regra de incidência que pode ser, a qualquer tempo, revogada ou modificada, a menos que tenha sido concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, é o que se extrai do art. 178 da Lei 5.172/66 (Código Tributário Nacional):

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. (Grifos no original.)

Ainda que, pessoalmente, não identifique na norma isentiva em comento qualquer condição onerosa tampouco prazo certo a justificarem sua irrevogabilidade sob amparo do art. 178 do CTN, há de se reconhecer que, amparados no citado bem assim na Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, que prevê que “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente revogadas”, contribuintes têm obtido sucesso em pleitos judiciais em que buscam estender o alcance da isenção tratada pelo Decreto 1.510/76 para alienações promovidas após sua revogação.

Não obstante, trata-se de claro equívoco, já que o enunciado da Súmula em tela é de 12 de dezembro de 1969 e, portanto, anterior à redação vigente do

art. 178 do CTN, que foi dada pela Lei Complementar n.º 24, de 07 de janeiro de 1975.

Vale ressaltar que tal Súmula é perfeitamente compatível com a redação original do CTN, que assim estabelecia:

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 II do artigo 104. (Grifos no original)

Por sua vez, a revogação do Decreto 1.510/76 pela lei 7.713/88 estava perfeitamente alinhada à preocupação do legislador constitucional originário, como se vê no teor do artigo 41 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, que previa:

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.

§ 1º Considerar-se-ão revogados após dois anos, a partir da data da promulgação da Constituição, os incentivos que não forem confirmados por lei.

§ 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.

Contudo, as decisões judiciais se sucederam e resultaram na manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional incluindo o tema na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer, aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei n.º 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN N.º 502/2016, nos seguintes termos:

Precedentes: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1164768/RS, AgRg no REsp 1141828/RS e AgRg no REsp 1231645/RS. Resumo: A Primeira Seção do STJ fixou entendimento no sentido de que o contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária. (Grifos no original.)

Assim, diante do noticiado posicionamento do Judiciário e da manifestação da própria Procuradoria da Fazenda Nacional acerca do tema, a discussão sobre peculiaridades relacionadas à irrevogabilidade da isenção em questão e a compatibilidade dos termos da Súmula 544 do STJ com a atual redação do art. 178 do CTN mostra-se, pelo menos por ora, desnecessária.

Entretanto, ainda que já tenham ocorrido algumas decisões nessa Turma de Julgamento que poderiam até conduzir ao entendimento de que o tema estaria integralmente pacificado administrativamente, inclusive contando com a anuência deste Conselheiro, peço vênia para alterar meu posicionamento anterior, em razão da convicção de que a discussão ainda deve persistir em relação à questão da extensão da isenção às ações bonificadas adquiridas após 31 de dezembro de 1983.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, ao incluir o tema na Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer, ressaltou:

OBSERVAÇÃO 1: O entendimento acima explicitado não se aplica às ações bonificadas adquiridas após 31.12.1983, ante à impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de 05 (cinco) anos sem alienação até a revogação da isenção prevista no Decreto-Lei n.º 1.510/76, indispensável à formação do direito, tratando-se, nesse passo, de mera expectativa de direito, com relação à qual se aplica a norma do art. 178 do CTN e não a garantia constitucional do direito adquirido. Ainda que as bonificações decorram das ações originais, não é correto afirmar que delas fazem

parte, não passando de meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas. Na verdade, elas representam efetivo acréscimo patrimonial, não se comunicando a isenção tributária relativa ao imposto de renda quando da alienação, caso a aquisição tenha ocorrido após 31.12.1983. Precedente: ApelREEX 2007.71.03.002523-0, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/01/2011, TRF da 4ª Região. (...)

E não poderia ser de outra forma. Nota-se que o reconhecimento, pelo judiciário, da extensão das benesses contidas no Decreto-Lei 1.510/76 tem exclusiva relação com a configuração do direito adquirido, por ter o investidor, durante a vigência da norma isentiva, mantido em seu patrimônio investimentos em ações por mais de cinco anos, ainda que a alienação tenha ocorrido após sua revogação.

A aquisição de ações, ainda que por bonificação, se ocorrida após 31 de dezembro de 1983 não resulta no direito à isenção do ganho de capital na alienação, exclusivamente por não ter o investidor, dentro da vigência do Decreto 1510/76, completado os cinco anos com tais papéis em seu patrimônio.

Ainda que se diga que tais ações seriam frutos de ações adquiridas anteriormente, não há que se falar em extensão da regra isentiva, pois resultaria em afronta ao preceito contido no art. 111 do CTN, que estabelece que a legislação que dispõe sobre isenção deve ser interpretada literalmente.

Há entendimentos de que o recebimento de bonificações não corresponda a um acréscimo na participação societária percentual na empresa, porque a bonificação é mero ato contábil, e não comercial, não havendo qualquer influência sobre a situação patrimonial do investidor. Neste caso, novas ações ou quotas são emitidas para os sócios da pessoa jurídica sem que ocorra o incremento do patrimônio líquido, apenas com a movimentação de valores entre contas que fazem parte do PL (reservas e/ou lucros acumulados para o capital social). Sendo assim, o valor da empresa não se altera, pois não há entrada de novos recursos. Neste sentido, entende-se que as bonificações distribuídas em razão do aumento de capital das pessoas jurídicas por aproveitamento de reservas ou lucros não distribuídos não se revestem de aquisição de nova participação societária.

(...).

Não se pode perder de vista que este caráter perpétuo atribuído a tal isenção, no meu sentir resultante de uma interpretação equivocada dos fatos e da legislação, evidencia entendimento absolutamente contrário ao ordenamento jurídico em vigor, já que o próprio art. 178 do CTN, estabelece que, em regra, uma isenção pode ser revogada a qualquer tempo e que, excepcionalmente, não poderá haver tal revogação apenas nos casos em que, foram estabelecidas condições e que a isenção tenha sido por prazo certo. (Grifos no original.)

Sobre esta questão, assim se manifestaram os Drs. Osório Silva Barbosa Sobrinho, Carlos Frederico Ramos de Jesus, Gianfranco Faggin Mastro Andrea e Caio Castagne Marinho, em artigo publicado na Revista Jus Navigandi (BARBOSA SOBRINHO, Osório Silva; JESUS, Carlos Frederico Ramos de et al. Isenções dadas sob condição onerosa geram direito adquirido após sua revogação?. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2910,20 jun. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/19370>>. Acesso em: 25 fev. 2018.)

Porém, pode-se indagar: qual a razão de ser do preceptivo do art. 178, do CTN? Por que o poder público não fica permanentemente vinculado a isenções concedidas por tempo indeterminado?

Porque tal vinculação, ao estabelecer uma dívida permanente do erário com o contribuinte, violaria a preponderância do interesse público sobre o interesse privado, que é “um pressuposto lógico do convívio social”. De fato, este princípio geral de direito público veda que a Administração estabeleça, por tempo indeterminado, liames com outros entes, em que ela ocupe a posição de devedora. O legislador não pode vincular o Estado perpetuamente ao particular, bastando que este cumpra certos requisitos para exigir algo do erário

O próprio Judiciário já se manifestou sobre o tema, como se vê no Recurso Especial nº 1.470.768-RS, em que o Acórdão recorrido foi assim destacado:

Inicialmente, não se vislumbra a ocorrência de nenhum dos vícios elencados no artigo 535 do CPC a reclamar a anulação do julgado, mormente quando o aresto recorrido está devidamente fundamentado. A jurisprudência desta Corte é uníssona no sentido de que o julgador não está adstrito a responder a todos os argumentos das partes, desde que embase sua decisão, não havendo que se confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional.

E o que se depreende da leitura do seguinte excerto do voto condutor do acórdão recorrido (fl. 335):

“Divirjo do eminente relator com relação às ações bonificadas. Na inicial, o autor afirma que a controvérsia gira em torno da isenção do IRPF incidente sobre o ganho de capital auferido sobre a venda de 25,918% das quotas sociais adquiridas antes de 1983. Com relação às demais quotas vendidas, referentes a participações societárias adquiridas após 31/12/1983, afirma que efetuará o recolhimento do imposto de renda devido. Destaca que, ‘no que se refere ao ganho auferido em razão da venda das quotas bonificadas, provenientes de aumento do capital social pela incorporação de reservas e lucros gerados a partir de 01/01/1984, tal como evidencia o anexo Doe. 5, Demonstração da Aquisição do Capital Social’ da empresa, o Autor também entende que essa parcela está isenta do recolhimento do IRPF, uma vez que as bonificações nada mais são do que ‘filhotes’ das quotas originalmente subscritas’. (Grifos no original.)

Relata e sustenta o seguinte:

[...] A sentença não comporta reparos. O critério a ser adotado para definir a parcela isenta é o número de ações existentes até 31/12/1983. Ou seja, se a pessoa física proprietária das ações foi bonificada com a emissão de novas ações após 31/12/1983, não tem direito à isenção com relação ao ganho de capital decorrente dessas últimas. Se a bonificação ocorreu após 31/12/1983, não pode ser ficticiamente considerada a data de aquisição da participação que a originou. Irrelevante, para fins de reconhecimento da isenção, que a bonificação seja considerada extensão da propriedade das ações bonificadas, não se confundindo com fruto. A isenção tributária, como espécie de exclusão do crédito tributário, deve ser interpretada literalmente, nos termos do art. 111, II, do CTN, não comportando exegese extensiva. (Grifos no original.)

Ante o exposto, voto por negar provimento à apelação do autor, à apelação da União e à remessa oficial.

Por todo o exposto, expresso minha convicção de que as ações bonificadas recebidas a partir de 31 de dezembro de 1983 não têm o direito à isenção do ganho de capital observado no momento de sua alienação, ainda que sejam decorrentes de participação societária para a qual se reconheça, com base no instituto do direito adquirido, a isenção do ganho de capital com base na alínea “d” do art. 4º do Decreto 1.510/76.

A meu juízo, quaisquer ações, inclusive as decorrentes de bonificações, recebidas a partir de 1º/01/1984, não são abrangidas pelo benefício previsto no art. 4º do Decreto-Lei

nº 1.510, de 1976, às alienações de ações decorrentes do aumento de capital mediante capitalização de lucros e reservas após 31/12/1983.

Ora, é ponto pacífico que tais ações não se encontravam no patrimônio do contribuinte 31/12/1983; se assim não fosse, esse recurso especial sequer seria conhecido, em face da interposição do Mandado de Segurança nº 2007.71.02.001467-2/RS. Assim, pretender considerar data de aquisição ficta ao recebimento das novas ações, para com isso abarcá-las no benefício previsto no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, afronta diretamente o preceito contido no art. 111 do CTN.

(...).

Diante do exposto, voto em conhecer do recurso e, no mérito, negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.

Declaração de Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri

Conforme exposto o objeto do recurso trata da divergência acerca da extensão da isenção do Decreto-lei nº 1.510/76 às ações bonificadas. Em que pese o entendimento apresentado pelo ilustre Relator e pelo Conselheiro Redator, apresento minhas razões de decidir, as quais seguem o entendimento fixado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Após intenso debate tivemos a consolidação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça que reconheceu ao contribuinte o direito adquirido à isenção prevista no Decreto-lei nº 1.510/76. Referido entendimento foi absorvido pela Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Portaria PGFN nº 502/2016, que fez constar no item 1.22 do rol da lista dos "Temas com dispensa de contestar e/ou recorrer" a alínea 'u', com a seguinte redação:

1.22 - Imposto de Renda (IR)

u) Alienação de participação societária - Decreto-lei 1.510/76 - Isenção - Direito adquirido

Precedentes: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1164768/RS, AgRg no REsp 1141828/RS e AgRg no REsp 1231645/RS.

Resumo: A Primeira Seção do STJ fixou entendimento no sentido de que o contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária.

OBSERVAÇÃO 1: O entendimento acima explicitado não se aplica às ações bonificadas adquiridas após 31.12.1983, ante à impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de 05 (cinco) anos sem alienação até a revogação da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, indispensável à formação do direito,

tratando-se, nesse passo, de mera expectativa de direito, com relação à qual se aplica a norma do art. 178 do CTN e não a garantia constitucional do direito adquirido. Ainda que as bonificações decorram das ações originais, não é correto afirmar que delas fazem parte, não passando de meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas. Na verdade, elas representam efetivo acréscimo patrimonial, não se comunicando a isenção tributária relativa ao imposto de renda quando da alienação, caso a aquisição tenha ocorrido após 31.12.1983. Precedente: ApelREEX 2007.71.03.002523-0, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/01/2011, TRF da 4ª Região.

OBSERVAÇÃO 2: A isenção é condicionada a certos requisitos, cuja observância é imprescindível: (i) presença da documentação comprobatória de titularidade das ações – aqui merece especial atenção o fato de que podem haver operações societárias que tenham repercussão no período de cinco anos necessário para a aquisição do direito, como, por exemplo, a cisão de determinada sociedade em que as ações antigas foram utilizadas para integralização do patrimônio da sociedade nova, com a conseqüente extinção das ações antigas; (ii) aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983; (iii) alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do DL 1.510/76, portanto, antes da revogação pela Lei 7.713/88.

Em 27 de junho de 2018, foi publicado o **Ato Declaratório PGFN nº 12/2018** comunicando a aprovação do Parecer SEI nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda. Referido ato declaratório possui o seguinte teor:

O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do PARECER SEI Nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 22 de junho de 2018, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:

“nas ações judiciais que fixam 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).”

JURISPRUDÊNCIA: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1.164.768/RS, AgRg no REsp 1.231.645/RS, REsp 1.659.265/RJ, REsp 1.632.483/SP, AgRg no AgRg no AREsp 732.773/RS, REsp 1.241.131/RJ, EDcl no AgRg no REsp 1.146.142/RS e AgRg no REsp 1.243.855/PR.

Destaco que referido ato declaratório é fato de grande importância para desfecho da lide na medida em que nestas circunstâncias trata-se de entendimento que deve ser adotado pelos integrantes deste Colegiado por força do art. 62, §1º, II, 'c' da Portaria MF nº 343/15, que aprovou o Regimento Interno deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Após a aprovação do mencionado ato normativo a controvérsia permanece em relação à sua parte final: “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).” O que precisamos enfrentar é se tais ações podem ser consideradas como meras extensões das ações originárias, invalidando a citada restrição.

E neste ponto, tenho o entendimento que, embora as ações bonificadas possam estar relacionadas com as ações originalmente detidas pelo acionista, segundo os arts. 169 e 297, inciso II da Lei nº 6.404/76, elas são novas ações emitidas com a função de aumentar o capital social da sociedade. A dependência dessas com aquelas está vinculada exclusivamente à forma de apuração da proporção de distribuição dos novos ganhos aos acionistas.

Capitalização de Lucros e Reservas

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

§ 1º Na companhia com ações sem valor nominal, a capitalização de lucros ou de reservas poderá ser efetivada sem modificação do número de ações.

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

§ 3º As ações que não puderem ser atribuídas por inteiro a cada acionista serão vendidas em bolsa, dividindo-se o produto da venda, proporcionalmente, pelos titulares das frações; antes da venda, a companhia fixará prazo não inferior a 30 (trinta) dias, durante o qual os acionistas poderão transferir as frações de ação.

(...)

Art. 297. As companhias existentes que tiverem ações preferenciais com prioridade na distribuição de dividendo fixo ou mínimo ficarão dispensadas do disposto no artigo 167 e seu § 1º, desde que no prazo de que trata o artigo 296 regulem no estatuto a participação das ações preferenciais na correção anual do capital social, com observância das seguintes normas:

I - o aumento de capital poderá ficar na dependência de deliberação da assembléia-geral, mas será obrigatório quando o saldo da conta de que trata o § 3º do artigo 182 ultrapassar 50% (cinquenta por cento) do capital social;

II - a capitalização da reserva poderá ser procedida mediante aumento do valor nominal das ações ou emissões de novas ações bonificadas, cabendo à assembléia-geral escolher, em cada aumento de capital, o modo a ser adotado;

III - em qualquer caso, será observado o disposto no § 4º do artigo 17;

IV - as condições estatutárias de participação serão transcritas nos certificados das ações da companhia.

Assim, ainda que no conjunto das ações originais com as ações bonificadas - para o acionista não tenha havido uma alteração do valor total do seu patrimônio, na prática o que temos é a compra de ações bonificadas por ele pelo valor atribuído pela sociedade segundo as normas societárias, situação em que o 'pagamento' é feito com parte da reserva dos lucros que poderia - se fosse o caso - ter sido distribuída em dinheiro.

Em que pese a discussão acima, é importante destacar que hoje já temos decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, o qual interpretando e aplicando a jurisprudência pacífica sobre a questão da isenção do Decreto-lei nº 1.510/91, firmou o entendimento de que para as ações bonificadas o que deve ser levado em consideração é a redação do artigo 5º do Decreto: "as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem".

Nos precedentes REsp 1.443.516/RS, AgInt nos EDcl no REsp 1.449.496/RS e REsp nº 1.690.802/SP, todos adotando como fundamento voto-vista da Ministra Assusete Magalhães, temos a exata explicação deste ponto: somente às ações bonificadas emitidas até o

final da vigência do Decreto-lei nº 1.510/76 – até 31/12/1988 – pode ser aplicada a regra do artigo 5º, o qual define que essas devem ser consideradas como emitidas na mesma data da ação originária correspondente. Assim, somente às ações bonificadas emitidas até 31/12/1988 e cujas ações originárias ficaram a mais de cinco anos na titularidade do contribuinte – observado para essas últimas então o limite de 31/12/1983 – estão abrangidas pela isenção do imposto sobre o ganho apurado na alienação.

Vale transcrever os esclarecimentos da Ministra Assusete Magalhães no precedente citado - REsp nº 1.690.802/SP:

Ocorre que a controvérsia em debate neste processo – tal como ocorreu nos dois precedentes da Segunda Turma, já mencionados – exige um maior aprofundamento no tema, uma vez que o impetrante deseja ser beneficiado pela isenção do imposto de renda, prevista no Decreto-lei 1.510/76, não apenas em relação à venda, em 31/05/2010, de participações societárias originárias, mas, também, das denominadas ações bonificadas, delas decorrentes, qualquer que seja a data de emissão das ações bonificadas, ainda que autorizada por assembleia geral da sociedade posterior a 01/01/89, data da revogação da isenção prevista no art. 4º, d, do Decreto-lei 1.510/76. A tese foi acolhida pelo acórdão recorrido, que entendeu que guardam as ações bonificadas as mesmas características e benefícios das ações originárias.

As bonificações, ou ações bonificadas, em termos simplificados, são ações recebidas pelos acionistas quando há aumento do capital da sociedade, normalmente pela utilização de lucros ou reservas. Ou seja, os titulares de participações societárias de uma sociedade que decide capitalizar lucros ou reservas serão os destinatários de novas ações emitidas, tendo em vista o aumento do capital social. Essas novas ações são as bonificações, ou ações bonificadas, devendo ser distribuídas entre os acionistas de forma proporcional à sua participação na sociedade, sendo, assim, derivadas das ações originárias.

....

Feita essa pequena explanação, chega-se ao cerne da pretensão deduzida no Recurso Especial, que pode ser reduzida ao seguinte questionamento: o lucro obtido com a alienação de ações bonificadas pode ser objeto da isenção de Imposto de Renda prevista no Decreto-lei 1.510/76, ainda que a venda em 04/03/2011, ocorra após a revogação deste dispositivo normativo?

A resposta a essa questão – que foi dada em dois precedentes desta Segunda Turma, no REsp 1.443.516/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Rel. p/ acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 07/10/2016) e no AgInt nos EDcl no REsp 1.449.496/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 16/06/2017) –, exige, por certo, a leitura do art. 5º do Decreto-lei 1.510/76:

"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)".

Segundo o dispositivo acima, as ações bonificadas são consideradas adquiridas na data da "subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem", ou seja, de suas ações originárias.

...

Não estando mais em vigor o dispositivo legal que determinava que a ação bonificada seria considerada adquirida na mesma data de compra ou subscrição da ação originária, em respeito ao princípio do direito adquirido e da própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, duas situações devem ser diferenciadas, para fins de solução da controvérsia, como entendeu esta Segunda Turma, nos dois precedentes já mencionados.

A primeira situação é a das ações bonificadas emitidas quando ainda em vigor o Decreto-lei 1.510/76. Para tais ações bonificadas, deve ser aplicado o entendimento anteriormente destacado, no sentido de que, se o alienante foi proprietário das quotas originárias por cinco anos, antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, o lucro advindo da venda estará isento, ainda que a alienação ocorra após a entrada em vigor da Lei 7.713/88. Tal posicionamento harmoniza-se com a jurisprudência desta Corte sobre a matéria, sendo respeitado o direito daquele que preencheu os requisitos para usufruir da isenção legal, em relação à venda de participações societárias que integraram seu patrimônio, por cinco anos, enquanto vigente o Decreto-lei 1.510/76.

A segunda situação é a das ações bonificadas emitidas após a revogação, em 01/01/89, do Decreto-lei 1.510/76. Tais ações, tendo em vista não estar mais em vigor o art. 5º do Decreto-lei 1.510/76, não podem ter sua data de emissão equiparada à data de aquisição ou subscrição da participação societária originária. Aplicar tal comando normativo às ações bonificadas, emitidas após a revogação expressa do art. 5º do Decreto-lei 1.510/76, em 01/01/89, implica, na verdade, na indevida atribuição de efeitos ultra-ativos a tal dispositivo, e não em respeito a direitos adquiridos.

Entendimento diverso resultaria na criação de uma isenção ad infinitum, ilimitada no tempo – conquanto baseada em uma norma revogada –, tendo em vista que o ganho de capital proveniente da alienação, em qualquer tempo, de qualquer ação bonificada, desde que oriunda de uma ação originária adquirida cinco anos antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, não poderia ser objeto de incidência do imposto de renda.

Assim, em que pese a ressalva feita pelo Ato Declaratório às ações bonificadas, aplico o entendimento de serem as mesmas isentas do imposto desde que, cumulativamente, tenham sido emitidas até 31/12/1988 e as ações originárias também cumpram os requisitos para aplicação do Decreto-lei nº 1.510/76.

No caso concreto, as ações bonificadas não atendem as condições acima, pois foram emitidas após o encerramento da vigência do Decreto-lei, ou seja, foram emitidas após 31/12/1988.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri