



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

Processo nº 10840.000147/00-17
Recurso nº 159.316 Voluntário
Acórdão nº 2802-00.291 – 2ª Turma Especial
Sessão de 11 de maio de 2010
Matéria IRPF
Recorrente NEUZA FREITAS DE MATOS MEIRELES
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1996

Ementa

PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. INAPLICABILIDADE AO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Não se aplica o instituto da prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal. Inteligência da Súmula 11 do Primeiro Conselho de Contribuintes.

IMPOSTO DE RENDA. ISENÇÃO SOBRE LUCRO AUFERIDO NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1510/1976. NULIDADE DO LANÇAMENTO

A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º, alínea “d”, do Decreto-lei 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto. Implementada a condição, decurso de prazo de 5 (cinco) anos, antes da revogação da lei que concedia o benefício, o direito à isenção está preservado.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do voto da Relatora. Vencida a Conselheira Lúcia Reiko Sakae, que dava provimento em menor extensão.

Val. Pestana

VALÉRIA PESTANA MARQUES - Presidente

Ana Paula Locoselli
ANA PAULA LOCOSELLI ERICHSEN - Relatora

EDITADO EM: 27 SET 2010

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros: Jorge Cláudio Duarte Cardoso, Ana Paula Locoselli Erichsen, Lúcia Reiko Sakae, Sidney Ferro Barros, Carlos Nogueira Nicácio e Valéria Pestana Marques (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo da tributação do ganho de capital apurado na alienação, em 31/08/1995, de 152.928 ações da empresa Rápido Ribeirão Preto S/A.

A infração apurada, que resultou na constituição do crédito tributário correspondente ao valor de R\$ 84.313,99 relativo ao Imposto de Renda Pessoa Física – Ganho de Capital do contribuinte, ano calendário 1995, encontra-se relatada no relatório fiscal (fls. 06 a 09) conforme abaixo transcrito:

a) através do termo de Início de Fiscalização o cônjuge da contribuinte foi intimado a comprovar o recebimento da importância referente à venda de sua participação nas ações da empresa Rápido Ribeirão Preto S/A;

b) respondendo a intimação o cônjuge apresentou comprovante de depósito bancário no valor de R\$ 400.000,00, realizado em 10/08/1995 e 2 recibos sendo 1 de sua emissão no valor de R\$ 192.070,00 e o outro emitido pela contribuinte Neuza Freitas Matos Meirelles, no valor de R\$ 207.930,00, ambos datados de 07/08/1995;

c) em 09/11/1999 a contribuinte foi intimada a esclarecer sobre a alteração de sua participação nas ações no período de agosto/1994 a abril/1995 e sobre a discrepância existente entre o Livro Registro de Ações Nominativas e o Livro Registro Termo de Transferência;

d) em resposta esclarece que não adquiriu ações em 1995, pois os acréscimo verificados nesse ano decorrem de transferência de ações existentes em tesouraria e transferência de outros acionistas, sem que houvesse qualquer pagamento pelas mesmas;

e) destaca a fiscalização que o contribuinte atualizou as ações da Rápido Ribeirão Preto ao valor de mercado: as ações de Pedro Paulo Roberto Meirelles, somadas com as da fiscalizada, vinham sendo declaradas por Cr\$ 5.333,32 em 1990 e atualizadas para Cr\$ 10.000.000,00 (16.748,74 UFIR) em 1991;

f) esclarece, no tocante ao número de ações que sua participação era de 152.828 ações e de seu cônjuge 141.264 ações, sendo que do total das ações da empresa a participação era de 9,08%, sendo que a fiscalizada tinha 4,72% e seu cônjuge, 4,36% ;

f) que em dezembro de 1991 as ações pertencentes à fiscalizada tinha valor de 8.706,39 UFIR (4,72% X 16.748,74);

g) considerando que a contribuinte alienou suas ações por R\$ 207.930,00, em julho de 1995, a fiscalização constatou que houve ganho de capital no valor de R\$ 201.344,48;

h) foi constatado que desde a aquisição das ações em 08/78 até a data da alienação e 07/95, a contribuinte não efetuou nenhum pagamento referente a novas aquisições de ações e nem manteve crédito com a companhia;



i) não foi possível identificar a evolução da quantidade de ações que a sócia possuía pois no Livro Registro de Ações e nas Atas de Assembléia, as ações foram registradas pelo valor da moeda e não pela quantidade;

j) a fiscalização elaborou demonstrativo, no qual considerou como custo das ações o valor constante na declaração de rendimentos ano-calendário 1991 (16.748,74 UFIR) atualizado de acordo com os índices previstos na legislação tributária.

CUSTO em Reais

Valor pago até 1994 em UFIR (A)	UFIR do Trimestre da Alienação – 3º Trimestre (B)	Custo de Aquisição corrigido (C) = A x B
8.706,39	0,7564	R\$ 6.585,52

GANHO DE CAPITAL em Reais

Valor da alienação (D)	Custo de Aquisição (C)	Ganho de Capital (E)
207.930,00	6.585,52	201.344,48

CÁLCULO DO IMPOSTO em Reais

Ganho de Capital (E)	Imposto (F) = E x 15%	Diferimento p/agosto 1995
201.344,48	30.201,68	30.201,68

j) a fiscalizada foi intimada a pronunciar-se sobre os cálculos referentes ao ganho de capital, bem como apresentar apuração do custo médio ponderado em caso de discordância;

k) após análise da manifestação da contribuinte a fiscalização entendeu improcedentes os argumentos trazidos, tendo em vista que a contribuinte recebeu o valor, o fato gerador ocorreu, que a mesma não apresentou custo médio ponderado do valor das ações, que ficou constatados que em nenhum momento a fiscalizada realizou pagamentos pelas ações recebidas após 1991, portanto essas ações têm custo zero;

l) conclui que a contribuinte obteve ganho de capital de R\$ 201.344,48 e deixou de recolher imposto no valor de R\$ 30.201,68.

A DRJ de São Paulo, julgou o lançamento procedente, nos termos da ementa abaixo transcrita:

AÇÕES. VALOR DE MERCADO. ALIENAÇÃO. RETIFICAÇÃO.

Mantém-se o crédito tributário sobre ganho de capital obtido na alienação de ações cujo valor de mercado em 31/12/1991 tenha sido objeto de pedido de retificação, posterior à venda, por inexistência de interesse jurídico.

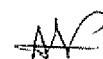
Para melhor entendimento da questão, passo a mencionar tópicos do voto da nobre relatora da DRJ:

a) Retificação da Declaração de Rendimentos do exercício 1992

- a. Tal iniciativa do contribuinte se deu em 18/12/1995, através do pedido de retificação dos valores de mercado de ações da Empresa Rápido Ribeirão Preto. (fls. 107 – proc. 10840.003614/98-19), a fim de passar para 247.127,59 UFIR;
- b. Tal fato ocorreu após a alienação das 152.928 ações ordinárias, realizada em 31/07/1995.
- c. São dois os quesitos para se pretender alterar os valores dos bens atribuídos pelo contribuinte na DIRF/1992, quais sejam, tem que ser feito dentro do prazo legal e comprovado erro de fato do mesmo;
- d. Quanto a comprovação do erro, verificou-se que não restou comprovado que houve erro no valor de mercado atribuído pelo contribuinte às ações Rápido Ribeirão Preto S/A na declaração de bens em 31/12/1991, de 16.742,74 UFIR;
- e. No que tange ao prazo para requerer a retificação da DIRPF, ocorrendo a alienação das ações, o interesse jurídico do contribuinte descolou-se para o lançamento a ela correspondente. Devendo o interessado ter apurado o imposto devido e tê-lo recolhido aos cofres da União, não cabendo, após a venda das ações, questionamento a respeito do valor que lhes atribuiu na declaração, mero ato preparatório de lançamento;
- f. Desta forma, a pretensão da contribuinte de alterar o valor de mercado das ações em data posterior à da venda é insubsistente, em vista de que não elimina a obrigação do recolhimento do imposto sobre ganho de capital;
- g. A retificação da declaração de bens deveria ter sido solicitada antes da alienação das ações e, além disso, deveria ficar comprovado erro cometido no valor de mercado atribuído pelo contribuinte às ações da Rápido Ribeirão Preto S/S na declaração de bens de 31/12/1991;

A contribuinte foi intimada da decisão da DRJ em 02/03/2007 e interpôs Recurso Voluntário em 03/04/2007 onde aduz em sua defesa o que segue:

a. Que seja decretada a Prescrição Intercorrente



a.1 Tendo em vista que a impugnação do lançamento ocorreu em 23/02/2000 e foi dada ciência do Acórdão, ora recorrido, pela via postal, em data de 02 de março de 2007; Logo, entre a impugnação e a decisão ocorreu um lapso de tempo de 7 anos;

a.2 Que em sede de judiciário, a questão da prescrição intercorrente, vem se avolumando sob a forma de decisões quer pelos TRFs quer pelo STJ;

a.3 Colaciona vários julgados que reconhecem a prescrição intercorrente, em processos de execução fiscal;

a.4 Requer, ainda que procedente o lançamento, que sejam descontados do montante o cálculo dos juros moratórios, face à descabida expectativa de sete anos;

b. Sobre a avaliação pericial

b.1 A empresa sobre cujas ações negociadas geraram o presente processo, pautou para as avaliações o que preconiza o artigo 45 e seus §§ da Lei 6.404/76;

b.2 Que tal procedimento também tem amparo no artigo 126, inciso II, artigo 16 e Lei 8.383/91, artigo 96, § 10 do RIR;

b.3 Que o laudo pericial elaborado por empresa especializada procurou fazer uma avaliação, segundo o acervo patrimonial líquido e a expectativa de sua evolução no mercado de trabalho;

b.4 Que a retificação da declaração de rendimentos para os fins de avaliação do patrimônio da empresa Rápido Ribeirão Preto S/A torna-se irrelevante tendo em vista o permissivo legal;

b.5 Que os ajustes periódicos autorizados pelos artigo 96 da Lei 8383/91, bem como outros atos editados no mesmo sentido não invalidam nem desautorizam o laudo pericial previstos nos regulamentos anteriores, como também no artigo 5º da Lei. 6.404/76.



Voto

Conselheira ANA PAULA LOCOSELLI ERICHSEN, Relatora

O Recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, dele tomo conhecimento e passo a analisar o mérito.

1) Da Prescrição Intercorrente

Com relação a esta matéria a Súmula 11, do antigo 1º Conselho de Contribuintes dispõe que: "Não se aplica a prescrição intercorrente no processo administrativo fiscal".

Portanto, neste aspecto, não deve prosperar a pretensão da contribuinte.

2) Da aquisição da Participação Societária e Alienação

Analisando-se o presente processo, verifica-se que o mesmo versa sobre exigência de imposto de renda de pessoa física sobre ganhos de capital, apurados pela fiscalização no ano calendário de 1995.

Depreende-se do Termo de Constatação fiscal (fls. 46/48) que a contribuinte, por força de herança de Norival Pereira dos Santos adquiriu, no ano de 1978 (fls. 21 a 26), o montante de 137.500 ações da empresa Rápido Ribeirão Preto S.A.

Por sua vez também, está demonstrado pela fiscalização que em 31/07/1995 a contribuinte alienou 152.828 ações, tendo recebido pelas mesmas em agosto de 1995 o valor de R\$ 207.930,00.

Neste contexto, há um aspecto relevante que merece uma melhor análise. Ele diz respeito sobre a exigência do imposto de renda, sobre ganhos de capital, com base no art. 3º da Lei nº 7.713/88, com observância do disposto nos arts. 15 a 22 do mesmo diploma, em confronto com a sistemática anterior a esta lei, que estabelecia que não haveria incidência de imposto nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação (alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76), extensivo às bonificações de ações, delas decorrentes.

Para melhor deslinde da questão, permito-me transcrever o voto do nobre Conselheiro Genésio Deschamps, no RV 09.107 (Processo 11.080/010070/9579) que enfrentou a questão de forma precisa e esclarecedora.

Com efeito o art. 3º da Lei nº 7.713/88 prescreve a incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital auferidos por pessoas físicas nas alienações de bens e direitos de sua propriedade, definindo o seu § 3º o seu conceito e a forma de apuração, como se vê:

"§ 3º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes da

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." (destaques nossos)

Os artigos 15 a 22 da lei em comento, regulam a determinação do custo de aquisição dos bens e direitos, o valor de transmissão, as exclusões de incidência, inclusive no caso de imóveis os percentuais de redução em função das datas de aquisições e forma de pagamento do imposto. Ressalte que dentre as exclusões não estão contempladas as aquisições de participações efetivadas após há mais de 5 (cinco) anos antes da data da alienação

Em termos específicos, a legislação anterior (Decreto Lei nº 1.510/76 - regulado pelo art. 40 do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80), para apuração do lucro na alienação de participações, estabelecia as mesmas regras impostas pela Lei nº 7.713/88, com pequenas alterações que são irrelevantes para análise do presente caso. Mas esta legislação, dentre outras exclusões, estabelecia a não incidência do imposto nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data subscrição ou aquisição da participações. É isto o que prescrevia a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76, "in verbis":

"Art. 4º Não incidirá o imposto de que trata o art. 1º

nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;

pelo espólio, nas alienações "mortis causa";

nas alienações em virtude de desapropriações por órgão públicos;

nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação." (destaques nossos)

Vale acrescentar, ainda, para melhor entendimento e aplicação do previsto nos arts. 1º e 4º, ainda, o que prescrevia o art. 5º do mesmo diploma legal, a saber:

"Art. 5º. Para efeitos da tributação prevista no art. 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações referem-se 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." (destaque nosso)

Fundamentado nestas disposições e no fato de que as aquisições das ações da FUMOSSUL S.A. haviam sido adquiridas em 23.05.83, a RECORRENTE alegou não proceder a exigência, pois que "as alienações societárias havidas até 22.12.83 permanecem abrangidas pela "não incidência" do imposto de renda, pois não é crível, nem admissível que, depois de reconhecida a não incidência em relação à alienação de tais

participações, viesse o novo texto legal simplesmente desconsiderar esta situação que se consolidara”.

Tal argumentação não foi aceita em primeira instância, tendo a RECORRENTE, em seu recurso, pedido o reexame da matéria, ratificando integralmente os termos de sua defesa, dando-as por integralmente reproduzidas no ato recursal (fls. 146), além de aduzir outras considerações.

Muito embora a RECORRENTE não tenha se aprofundado na sua argumentação a respeito deste aspecto, ela deixa entrever em seus termos, que a não incidência do imposto que pleiteia já havia sido incorporada ao seu patrimônio e que não poderia ser modificada por legislação posterior. Ou seja, a questão se vincula a existência ou não do direito adquirido frente a legislação posterior

Num primeiro momento, a par de ser erigido como princípio constitucional fundamental (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal vigente) deve-se atentar, para o caso, o que preceitua o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto nº 4.657, de 04.09.42), quanto a vigência de lei nova e, em especial, no que diz respeito a definição legal de direito adquirido. Assim reza tal dispositivo:

*Art. 6º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, **respeitados** o ato jurídico perfeito, **o direito adquirido** e a coisa julgada.*

§ 1º

*§ 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 preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.*

§ 3º

(destaques nossos)

Também, buscando-se o conceito de “direito adquirido”, encontramos no “Vocabulário Jurídico”, de autoria do eminente “De Plácido e Silva” (Ed. Forense, 1989 - edição universitária - , vol. II, 1º edição, pg. 77), o seguinte:

*“Direito adquirido - derivado de *acquisitus*, do verbo latino *acquirere* (adquirir, alcançar, obter), adquirido quer dizer obtido, já conseguido, incorporado.*

Por essa forma, direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já de sua propriedade, já se constitui um bem, que deve juridicamente ser protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

(. .)



Mas, para que se considere, direito adquirido é necessário que.

sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;

resultado de um fato idôneo, que o tenha produzido em face da lei vigente ao tempo, em que tal fato se realizou, embora não tenha apresentado ensejo para fazê-lo valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico já sucedido.

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício dependa de um termo prefixado ou de condição preestabelecida, inalterável a arbitrio de outrem ” (em itálico, do autor)

Por sua vez, o insigne R. Limongi França em sua obra “A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido”, ao analisar a definição constante do texto legal, sobre direito adquirido, assim expressou.

“... decompondo-se os termos do preceito em foco, chegamos a conclusão de que, para o legislador, são Direitos Adquiridos

- 1. o direito que seu titular possa exercer,*
- 2. o direito que alguém, como representante de seu titular, possa exercer;*
- 3. o direito cujo começo de exercício tenha termo fixo;*
- 4. o direito cujo começo de exercício tenha condição preestabelecida inalterável a arbitrio de outrem*

A nosso ver, a substância do conceito está unicamente no primeiro elemento da análise acima exposta

Direito Adquirido, em suma, para o legislador, é aquele que o seu titular pode exercer

Já o eminente José Afonso da Silva (in “Curso de Direito Constitucional Positivo”, Malheiros Editores, 1995, 10ª edição, pág. 413, ao tratar da vinculação dos conceitos de Direito Subjetivo e Direito Adquirido, assim expressou:

“... cumpre relembrar o que se disse acima sobre o direito subjetivo. é um direito exercitável segundo a vontade do titular e exigível na via jurisdicional quando o seu exercício é obstado pelo sujeito obrigado a prestação correspondente. Se tal direito é exercido, foi devidamente prestado, tornou-se situação jurídica consumada (direito consumado), direito satisfeito, extinguiu-se a relação jurídica que o fundamentava. Por exemplo, quem tinha o direito de casar de acordo com as normas de uma lei, e casou-se, seu direito foi exercido, consumou-se. A lei nova não tem o poder de desfazer a situação jurídica consumada. A lei nova não pode descasar o casado, porque estabeleceu regras diferentes para o casamento

Se o direito subjetivo não foi exercido, vindo lei nova, transformou-se em direito adquirido, porque era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular. Incorporou-se no seu patrimônio, para ser exercido quando convier. A lei nova não pode prejudicá-lo, só pelo fato de o titular não o ter exercido antes.

Vejamos agora a situação da RECORRENTE, ora em análise, frente a estes aspectos doutrinários e legais.

Está bem evidenciado que a RECORRENTE era proprietária de participações societárias, adquiridas em 23 05 83. Em 23 05 88, completou o prazo de cinco anos. A partir desse momento, então, adquiriu o direito de promover a alienação das mesmas sem que houvesse qualquer incidência do imposto de renda sobre o resultado apurado na operação. E mais, a partir do término do prazo quinquenal estabelecido, a RECORRENTE poderia, por sua livre e espontânea vontade, promover a alienação das participação em comento, **no momento que fosse de seu interesse**, sem que a lei impusesse qualquer condição ou prazo para a sua realização.

Portanto, dentro dessa situação, o direito de alienar as ações da FUMOSSUL sem incidência do imposto de renda já integrara o patrimônio da RECORRENTE, e não mais lhe poderia ser tirado por uma lei posterior. A nova lei somente se aplicaria às situações em que não tivesse havido ainda essa integração. Não era o caso de mera expectativa de direito, mas sim de direito consolidado, como arguiu a RECORRENTE.

Somente para complementar e exemplificar, a questão do direito adquirido e sua integração ao patrimônio individual das pessoas já foi muito apreciado no campo do direito público, e muito especialmente na questão de vantagens deferidas aos funcionários públicos, não usufruídas, e de aposentadorias.

As lições e conclusões sobre o tema, são taxativas e "mutatis mutandis", se aplicam como uma luva também ao caso analisado. Vale aqui citar, inicialmente, o raciocínio prático trazido pelo ilustre doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello (in "Ato Administrativo e Direitos dos Administrados", Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981, pags. 112/113), que diz:

"Segue daí que uma vantagem funcional, por exemplo, constituída no passado e cujos efeitos juridicamente se perfizeram, consumando-se, está consolidada, ainda que não tenha sido fruída. Isto é, os efeitos materiais podem não ter sucedido, mas se os efeitos jurídicos já se completaram, nenhuma regra nova pode alcançá-la, pois, de direito a situação já estará definida."

(.)

Os efeitos do direito se perfizeram totalmente, no sentido de que a integridade do direito já era, no passado disponível para o



funcionário, Isto é, o momento da efetiva percepção da utilidade proporcionada pelo direito (descanso por um trimestre) se localizava inteiramente em tempo de regresso".

É o que acontece no caso, a lei previa uma hipótese de exclusão de incidência de imposto de renda, para o caso de alienação de participações societárias, que consistia no implemento de um prazo durante o qual ela devia permanecer na propriedade do contribuinte, findo o qual passava a ter o gozo de um benefício estipulado por lei, e o mesmo tinha inteira liberdade para exercê-lo, sem prazo específico para fazê-lo

A partir do momento em que se implementou este prazo, que era uma condição imposta pela lei, adquiriu o contribuinte o direito de ter a não incidência do imposto de renda sobre a operação que realizasse.

Aqui vale ressaltar a lição do emérito Francisco Gerson Marques de Lima, na sua obra "Lei de Introdução ao Código Civil e a aplicação ao Direito do Trabalho" (Malheiros Editores, São Paulo, 1996, pág. 190), que embora dirigida a outro campo do direito, também se ajusta como uma luva ao presente caso, e que assim expressa

... não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por outro motivo fático (não jurídico)".

Ou seja, a aquisição do direito é um fato independente do seu exercício após a sua aquisição. A aquisição do direito dá o direito de exercê-lo, independentemente de condições ou prazos, salvo se a lei instituidora expressamente preveja hipóteses dessa natureza.

Nesse ponto é incisivo o Acórdão exarado no Recurso de Mandado de Segurança nº 11.395, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 18 03 65, no qual a matéria do direito adquirido foi exaustivamente analisada pelos renomados Ministros daquela Corte, tendo por relator o culto Ministro Luís Galotti (RDA 82/186), dizendo respeito a aposentadoria, de cujo voto vale destacar a seguinte parte (pg. 191):

"Ai é que, data venia, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmutar-se em expectativa de direito, só porque o titular preferiu continuar trabalhando e não requerer a aposentadoria antes de revogada a lei em cuja vigência ocorrera a aquisição de direito. Expectativa de direito é algo que antecede a sua aquisição; não pode ser posterior a esta

Uma coisa é aquisição de direito; outra diversa, é o seu uso ou exercício. Não devem ser as duas confundidas. E convém ao interesse público que não o sejam, porque, assim quando pioradas pela lei as condições de aposentadoria, se permitirá que aqueles eventualmente atingidos por ela, mas já então com os requisitos para se aposentarem de acordo com a lei anterior, em vez de o fazerem imediatamente, em massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem



trabalhando, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo."

(destaques nossos)

No caso, a data limite fixado pela lei era o decurso do prazo de 5 (cinco), durante o qual, o contribuinte devia manter em sua propriedade as participações societárias, para fazerem jus a não incidência do imposto de renda. Decorrido este prazo houve inequívoca aquisição de direito, factualmente consolidada, e que não podia mais ser modificada por nova lei, sob pena de violação deste princípio, conjugado com o da irretroatividade da lei, que tem estreita vinculação com o primeiro. Consequentemente não mais era uma expectativa de direito, como deixou bem claro o eminente Ministro acima citado

E, vale ressaltar, que a justificativa do princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de assegurar-se, às pessoas, a segurança e certeza quanto aos seus atos pretéritos em face da lei. A existência desse princípio, junto com outros princípios, obriga aos Poderes, especialmente o Executivo, a planejarem com um mínimo de seriedade e antecedência a política tributária.

Ademais, no caso em espécie, deve-se deixar bem claro de que a disposição da Lei nº 7.713/88, em que se funda a exigência, não está sendo inquinada de inconstitucional, o que efetivamente não é. A questão é meramente de interpretação, para sua aplicação em relação a fatos pretéritos face ao princípio de direito adquirido, previsto tanto na legislação constitucional como na infraconstitucional.

Em relação a observância do "direito adquirido" pela Lei nº 7.713/88, vale também destacar que este aspecto o legislador pretendia manter, embora não tenha deixado expresso. Este ponto pode ser evidenciado, quando se tratou também sobre incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital auferidos na alienação de imóveis. É que no art. 18 do referido diploma manteve, taxativamente, a situação anterior prescrita até a data da vigência da nova Lei (7.713/88), em sua integridade.

E a manutenção desse direito era intenção do legislador, como se depreende dos termos do item 26 da exposição de motivos (nº 351, de 14.10.88 - DCN-Sessão I, 21.09.88, pág. 3.334) que acompanhou o "projeto de lei" em questão remetido pelo Poder Executivo para apreciação pelo Poder Legislativo, e que assim expressa:

"26. Segundo o projeto, serão tributados os ganhos de capital decorrentes da alienação de bens e direitos diversos. Para se proceder à passagem da sistemática anterior para a pretendida, o art. 18 preserva o direito de se considerar, como redução da



base tributável, o percentual de 5% por ano de posse do bem para os imóveis possuídos até 31.12.88" (destaque nosso)

Efetivamente, essa situação, por suas características, ao contrário das regras relativas à alienação de participações, não poderia ficar simplesmente ao sabor da legislação anterior. A sua situação era "sui generis" com uma redução do ganho de capital em função da quantidade de anos de propriedade, a contar do ano de aquisição, que na sistemática anterior era fixado em percentual de 5% para cada ano decorrido.

Já no caso das participações, a questão era fixa, ou seja, em 31.12.88 dever-se-ia, simplesmente, verificar se haviam ou não decorridos os 5 (cinco) estabelecidos pela legislação anterior, para gozo da não incidência. Se até aquela data o contribuinte se encontrava de posse de participações há mais de 5 (cinco) anos, seu direito automaticamente estaria preservado, sem necessidade de edição de qualquer outra disposição legal posterior específica para assegurar um direito que já integrara seu patrimônio, pois já assegurado por leis vigentes.

Assim, vejo como improcedente a exigência fiscal objeto deste processo, não só em relação à alienação das ações da FUMOSSUL S.A. - Indústria e Comércio, que possuem sua data de aquisição perfeitamente determinadas, como também em relação às ações da LOSEPART - Participações Societárias S.A., que o ato fiscal diz terem sido todas derivadas de aquisição a custo "zero" (0), sem especificação das datas em que houvessem sido adquiridas. Em relação a estas explico.

A RECORRENTE deixou bem claro em sua Declaração de Bens, que anexou à sua Declaração de Rendimentos do exercício de 1992 (ano-base de 1991) (fls. 10) que era detentora, em 31.12.90 de 80.000 (oitenta mil) ações da FUMOSSUL, que sofreram a seguinte movimentação:

a FUMOSSUL foi cindida, em 22.01.91, de cuja operação a RECORRENTE passou a ser titular de 80.000 ações da cindenda LOSEPART, que foram vendidas;

as ações da FUMOSSUL foram vendidas

Do documento relativo à cisão da FUMOSSUL, com a versão do patrimônio para a nova sociedade constituída LOSEPART, nas deliberações sobre a composição do capital da primeira ficou determinado que em decorrência da cisão, o seu capital seria reduzido, mas permanecia com a mesma quantidade de ações, já que as mesmas não possuíam valor nominal e, conseqüentemente, o número de ações de que cada acionista da sociedade é titular permanecerá inalterável. Já, por força da cisão, a nova sociedade (LOSEPART) teria um capital com a mesma quantidade de ações da empresa cindida e seriam atribuídas aos seus acionistas a mesma quantidade de ações que também possuíam nesta, obedecidos os percentuais de participação (fls. 60).

Em outras palavras, no caso da RECORRENTE, como esta possuía 80.000 ações na FUMOSSUL, continuaria a possuir a mesma quantidade, observados os critérios de redução do



capital da sociedade sem modificação da quantidade de ações, e receberia, em função do patrimônio vertido, também a mesma quantidade de ações. Ou seja, continuou a ter 80 000 ações da FUMOSSUL e passou a ter mais 80.000 ações da LOSEPART. Essa foi a situação aprovada-através da operação da cisão

Então a RECORRENTE possuía essas quantidades de ações para alienar, como o fez, e foi reconhecido na Notificação de Lançamento (fls. 104 e 105).

Pelo que acima foi exposto, se nota perfeitamente que as ações da LOSEPART são derivadas das ações da FUMOSSUL, em decorrência de um processo de cisão, e que a defesa no que diz respeito à aplicação do Decreto-lei nº 1.510/76, que acima foi analisado, foi enfocado exclusivamente em função das ações da FUMOSSUL, que tiveram uma data de aquisição perfeitamente identificada (25.03.91), sem qualquer questionamento pela fiscalização, que inclusive adotou esta data.

Ora, como já evidenciamos anteriormente, o art. 5º do Decreto-lei nº 1.510/76, é taxativo no sentido de que para efeitos da tributação nele prevista, presume-se que as alienações referem-se 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.

Por sua vez, a Portaria Ministerial nº 454/77, em seu item 5, esclareceu o conteúdo do art. 5º do Decreto-lei nº 1.510/76, para sua aplicação prática, dizendo que "presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e as bonificações recebidas devem ser rateadas segundo as datas e quantidades originariamente subscritas ou adquiridas, já acrescidas dos rateios de bonificações anteriores".

No caso, está evidente no processo que houve apenas uma aquisição de ações da FUMOSSUL em 23.05.83, pelo que deve-se reputar, como realmente foi feito, que as bonificações que a ela correspondem, à mesma data devem se remeter, não importando se seu custo foi zero, já que está-se diante de uma situação de não incidência.

De outro lado, como as ações da LOSEPART derivam das ações da FUMOSSUL, devem receber o mesmo tratamento e devem ser tidas como adquiridas naquela mesma data, mesmo que a operação de cisão tenha ocorrido a posteriori. Essa inclusive é a orientação da Secretaria da Receita Federal, através do Parecer Normativo CST nº 39/81, cuja ementa é bem clara e assim estabelece

"O prazo de cinco anos, a que se refere o art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/76, é contado da data da subscrição ou aquisição originárias, não tendo relevância, para fins tributários, a data em que, em virtude da fusão, incorporação ou cisão, tenha havido a emissão ou entrega de novos títulos

AT

representativos da participação societária, ou em que a eles se tenha feito jus, desde que em substituição e na mesma proporção da participação anteriormente possuída.

(..)

Ora, no caso, nem estava o direito subordinado a condição, pois, ao entrar em vigor a nova lei, o impetrante já satisfizera todos os requisitos, exigidos pela lei antes vigente, para aquisição do direito "

Portanto, à vista do acima exposto, as ações da LOSEPART, de propriedade da RECORRENTE, por terem advindo da cisão da FUMOSSUL, devem ser consideradas como adquiridas, não na data em que a operação de cisão ocorreu, mas sim na data em que foram subscritas ou adquiridas as ações da FUMOSSUL.

Vale aqui ressaltar, que se prevalecesse a exigência tributária imposta através da Notificação Fiscal que deu origem a este processo, verificar-se-á que, na apuração do ganho de capital, não foram observados estes aspectos, já que consideram de custo zero as aquisições da LOSEPART e o custo de aquisição somente foi considerado nas ações da FUMOSSUL.

Em todo o caso, fica evidente que as ações da LOSEPART foram adquiridas em 23.05.83, ou seja na mesma data de aquisição das ações da FUMOSSUL, das quais derivam em razão da operação de cisão, mesmo que esta tenha se realizado em 22.01.91.

Em assim sendo, a elas se aplicam os mesmos argumentos relativos a aplicação do princípio adquirido, pelo que, tanto à alienação das ações da FUMOSSUL quanto às ações da LOSEPART se aplicam o regime de não incidência do imposto de renda sobre o resultado ou ganho de capital apurado nas operações realizadas, pois esse aspecto já havia se incorporado ao patrimônio da RECORRENTE sob a égide da legislação anterior (Decreto-lei nº 1.510/76).

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, conheço do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e lhe dou provimento

Sala das Sessões - DF, em de agosto de 1997

GENÉSIO DESCHAMPS

Agora, vejamos a situação da Recorrente ora em análise frente a estes aspectos doutrinários e legais.

Está bem evidenciado que a Recorrente era proprietária de participações societárias, adquiridas em 1978, por força de inventário. Em 1983, completou o prazo de cinco anos, sendo certo que a partir desse momento adquiriu o direito de promover a alienação das mesmas sem que houvesse qualquer incidência do imposto de renda sobre o resultado apurado na operação.

Desta forma, vejo como improcedente a exigência fiscal com relação às 137.500 ações adquiridas pela Recorrente em 1978, uma vez que a data da aquisição das mesmas está perfeitamente determinada.

Sobre o assunto o STJ consolidou o seu entendimento, qual seja, admitiu a presença de condição onerosa do art. 4º do Decreto-Lei 1.510/76 e, por conseguinte, afastou a revogação do benefício fiscal, conforme os acórdãos abaixo transcritos:

"TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/88. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO. SÚMULA 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, Decreto-Lei 1.510/76), pois concedida mediante 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 544/STF). 4. Recurso Especial não-provido (Resp 656222)."

RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TRIBUTÁRIO IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO DECRETO-LEI 1.510/76. REVOGADA PELA LEI 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 1.510/76 e revogada pela Lei 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 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 débitos. 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 de questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados. Recurso especial improvido (Resp. 723508)."

AR

A corroborar com o entendimento do STJ, a Segunda e Quarta Câmaras do antigo Conselho de Contribuintes também se manifestaram no sentido de que a isenção não poderia ser revogada, haja vista se tratar de Direito Adquirido do contribuinte:

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI 1510, DE 1976 – ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO – DIREITO ADQUIRIDO – PAGAMENTO INDEVIDO – RESTITUIÇÃO – A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art 4º, alínea “d”, do Decreto-lei 1510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição (Acórdão 102-48329 – Segunda Câmara – Data da sessão 28/03/2007)

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI 1510/1976 – ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO – DIREITO ADQUIRIDO – PAGAMENTO INDEVIDO – RESTITUIÇÃO – A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art 4º, alínea “d”, do Decreto-lei 1510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição (Acórdão 104-21519 – Quarta Câmara – Data da sessão 26/04/2006)

Por fim, tendo em vista tratar-se de uma operação em bloco, sem a possibilidade de se apurar as ações remanescentes não há como destacar, os lucros auferidos pela alienação das ações albergadas pela isenção, juntamente com outras tributáveis.

Diante do exposto, voto no sentido de DAR PROVIMENTO TOTAL AO RECURSO VOLUNTÁRIO, tendo em vista a isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação das ações societárias.


ANA PAULA LOCOSELLI ERICHSEN - Relatora



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
2ª CAMARA/2ª SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº: **10840.000147/00-17** ✓

Recurso nº: **159.316** ✓

TERMO DE INTIMAÇÃO

Em cumprimento ao disposto no § 3º do art. 81 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria Ministerial nº 256, de 22 de junho de 2009, intime-se o (a) Senhor (a) Procurador (a) Representante da Fazenda Nacional, credenciado junto à Segunda Câmara da Segunda Seção, a tomar ciência do Acórdão nº **2802-00.291**. ✓

Brasília/DF, 27 SET 2010

EVELINE COÊLHO DE MELO HOMAR
Chefe da Secretaria
Segunda Câmara da Segunda Seção

Ciente, com a observação abaixo:

- () Apenas com Ciência
- () Com Recurso Especial
- () Com Embargos de Declaração

Data da ciência: -----/-----/-----

Procurador(a) da Fazenda Nacional