



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

Processo nº 10850.900553/2013-30
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2402-005.165 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de abril de 2016
Matéria GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA
Recorrente LEDA ZANCANER SALLES
Recorrida UNIÃO - FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2007

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO DE IRPF SOBRE GANHO DE CAPITAL. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. DIREITO ADQUIRIDO. SÚMULA 544/STF.

1. Controvérsia sobre o reconhecimento da isenção relativa ao ganho de capital decorrente de alienação de ações ocorridas na vigência da Lei nº 7.713/1988 (lei revogadora da isenção estipulada no Decreto-lei nº 1.510/1976), as quais já seriam de titularidade do alienante por pelo menos cinco anos antes da sua entrada em vigência.
2. Implementada a condição antes mesmo da norma ser revogada, mesmo que a alienação tenha ocorrido sob a égide da lei revogadora, deve ser mantida a norma isentiva, sendo plenamente aplicável a Súmula nº 544/STF, tendo em vista os efeitos da garantia fundamental do direito adquirido.
3. Cabe ao requerente comprovar que implementou a condição antes de a norma ser revogada.
4. Recorrente que não provou o implemento da condição estabelecida no Decreto-lei nº 1.510/1976.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso voluntário. Acompanharam pelas conclusões os conselheiros Ronnie Soares Anderson e Ronaldo de Lima Macedo no que tange aos fundamentos jurídicos.

Ronaldo de Lima Macedo - Presidente

João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Ronaldo de Lima Macedo, Lourenço Ferreira do Prado, João Victor Ribeiro Aldinucci, Kleber Ferreira de Araújo, Ronnie Soares Anderson, Marcelo Oliveira, Marcelo Malagoli da Silva e Wilson Antonio de Souza Corrêa.

Relatório

A contribuinte apresentou Pedido Eletrônico de Restituição (PER) no valor de R\$ 164.717,49, a título de pagamento indevido de IRPF sobre ganho de capital decorrente de alienação de participação societária, períodos de apuração 31/08/2006 e 16/11/2006.

A DRF de São José do Rio Preto indeferiu o pedido ao argumento de que, *"a partir das características do(s) DARF discriminado(s) no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos sem saldo reconhecido"*, precisamente porque, sendo o IRPF devido, não foi *"comprovada a existência de pagamento indevido ou a maior"*.

A contribuinte apresentou Manifestação de Inconformidade com base nos seguintes fundamentos:

- a) é herdeira de Aurélio Zancaner;
- b) o espólio de Aurélio Zancaner vendeu participação societária na Usina São Domingos - Açúcar e Alcool S/A em 29/01/2004, conforme Contrato de Reembolso de Ações Ordinárias Nominativas a Acionistas Retirantes da Usina São Domingos - Açúcar e Alcool S/A e outras avenças;
- c) anexou o contrato, segundo o qual o espólio era titular de 2.960.087 ações nominativas, equivalentes a 6,74279% do capital social, participação esta vendida pelo montante total de R\$ 8.731.835,00;
- d) essa alienação foi paga por meio de entrada, no valor de R\$ 1.073.722,78, e o saldo restante foi pago em sete parcelas semestrais, entre julho de 2004 e julho de 2007;
- e) sobre as parcelas recebidas pela requerente em julho e novembro de 2006, quando já transitada em julgado a partilha, efetuou recolhimentos de IRPF sobre ganho de capital nos valores, respectivamente, de R\$ 90.334,71 e R\$ 74.382,78, conforme Demonstrativos de Apuração e DARFs de fls. 54 e seguintes;
- f) após algum tempo, percebeu que os recolhimentos eram indevidos, pois a alienação era isenta por força do art. 4º, alínea *d*, do Decreto-lei nº 1510/1976, pois as ações eram do *de cujus* há mais de cinco anos a contar da entrada em vigor do citado ato legal;
- g) com a morte do pai, recebeu a metade dos bens dos quais ele era proprietário, conforme Formal de Partilha;
- h) o pagamento das parcelas remanescentes devidas pelo adquirente da participação societária, que passou a receber em face da sucessão, faziam jus ao direito subjetivo à não incidência do IRPF;

i) o Decreto-lei nº 1.510/1976 foi revogado pela Lei nº 7.713/1988, mas afirma que a isenção era condicionada à manutenção da participação por período de cinco anos, não podendo ser revogada a qualquer tempo, a teor do art. 178 do CTN;

j) cita a Súmula nº 544 do STF;

k) tal direito, por ser patrimonial, e não pessoal, integra a herança do *de cujus*, podendo ser transmitido de imediato às herdeiras.

A 7ª Turma da DRJ/RJ1, contudo, julgou improcedente a Manifestação de Inconformidade com base nos seguintes argumentos:

l) a Súmula nº 544 do STF foi aprovada antes da modificação introduzida pela LC nº 24/1975, que deu nova redação ao art. 178 do CTN, para determinar que a isenção, salvo quando concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo;

m) a citada Súmula, ao determinar que isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas, deve entendida com o necessário contraponto no Direito Civil;

n) o Decreto-lei, ao afastar a incidência do imposto sobre as alienações efetivadas após cinco anos da subscrição ou aquisição da participação societária não previu o prazo certo pelo qual estaria vigente o favor fiscal;

o) ainda que houvesse direito adquirido ao regime da isenção, caberia averiguação por despacho da autoridade administrativa do requisito da permanência da participação societária alienada no patrimônio do alienante pelo prazo de 5 anos;

p) não haveria prova de que as 2.960.087 ações alienadas teriam sido adquiridas em 1982;

q) na ata da AGE de 19/11/1977 há menção ao número de ações em que estava dividido o capital social, assim como a participação do Sr. Aurélio, sem, contudo, haver nota sobre a quantidade de ações por ele titularizadas;

r) nas assembleias ocorridas nos meses de abril de 1980, 1981, 1982 e 1983, realizadas com a finalidade de duplicar o capital social com a emissão de novas ações ordinárias, constata-se a participação do citado sócio, mas não a data de aquisição da participação acionária alienada;

s) as DIRPFs exercícios 2004 e 2005 registram de maneira genérica que 2.022.839 ações foram adquiridas até 31/12/2002, o que torna inviável concluir se a data de aquisição das 2.960.839 ações cuja alienação decorreu o imposto entendido como indevido realmente se deu no prazo de cinco anos antes da entrada em vigor da Lei nº 7.713;

- t) é imperioso registrar que sobre as 937.248 ações recebidas em 2004 em virtude de aumento de capital não há que se falar em isenção albergada pelo Decreto-lei nº 1.510/1976;
- u) de nenhum dos documentos apresentados pela contribuinte seria possível extrair a data de aquisição da participação societária alienada, de forma que ela não teria cumprido seu ônus probatório;
- v) o PER tem como objeto a integralidade do crédito tributário, ao passo que Aurélio Zancaner tinha outra herdeira, a senhora Eliana Zancaner Castilho;
- w) o PER foi apresentado depois de transitada em julgado a partilha dos bens (partilha homologada em 13/09/2005 e transitada em julgado em 29/09/2005), de modo que cabia a cada herdeiro, e não mais ao inventariante, requerer a restituição.

Cientificada da decisão em 03/12/2013, a contribuinte interpôs recurso voluntário em 02/01/2014, no qual basicamente reiterou os mesmos fundamentos de sua Manifestação, acrescentando ainda que:

- x) cita o ato jurídico perfeito e o direito adquirido;
- y) basta a incidência de onerosidade para que a revogabilidade da isenção submeta-se à incidência do art. 178 do CTN;
- z) não havendo dúvidas de que o falecido deteve as ações por mais de cinco anos, o direito à isenção do IRPF incidente em posterior alienação foi efetivamente incorporado ao seu patrimônio;
- aa) os aumentos de capital ocorridos a partir de 01/01/1984 não retiram o direito à isenção, eis que se trata de simples capitalizações de reservas de lucros e/ou correção monetária do capital social, com aumento do valor nominal das ações ou o aumento proporcional do número de ações atribuídas a cada acionista, como se pode inferir da análise das Atas das Assembleias já juntadas, com manutenção da participação percentual de cada acionista;
- bb) o art. 5º do Decreto-lei traz presunção legal de que as bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações;
- cc) equivoca-se a DRJ ao afirmar que a recorrente pleiteia créditos em nome de sua irmã, pois o IRPF apurado indevidamente sobre o ganho de capital decorrente dos recebimentos em julho e em novembro de 2006 é de apenas a metade ideal das parcelas semestrais, conforme Contrato de Reembolso de Ações;
- dd) a outra herdeira também transmitiu PER;
- ee) para que não restem dúvidas da sua condição de herdeira, ora se anexa cópia integral dos autos do inventário;

ff) não há qualquer vício na instrução probatória que obstaculize a restituição pleiteada.

É o relatório.

CÓPIA

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci - Relator

1 Tempestividade

O recurso voluntário é tempestivo e estão presentes os demais requisitos de admissibilidade, devendo, portanto, ser conhecido.

2 Legitimidade para requerer a restituição

Há questão preliminar que deve ser resolvida.

Segundo a DRJ, o PER foi apresentado depois de transitada em julgado a partilha dos bens, de modo que cabia a cada herdeiro, e não mais ao inventariante, requerer a restituição.

Contudo, vê-se que o PER foi apresentado pela própria recorrente na condição de herdeira, e não de inventariante, mesmo porque o imposto foi apurado e recolhido em seu nome, conforme se vê nos Demonstrativos de Apuração dos Ganhos de Capital e nos DARFs de fls. 54 e seguintes.

Na medida em que o imposto foi apurado e recolhido depois da partilha, a contribuinte é a própria recorrente, e não mais o espólio.

Logo, a recorrente é parte legítima para requerer a restituição do pagamento alegadamente indevido, tendo o acórdão *a quo* incorrido em mero erro de fato.

3 Valor da restituição pleiteada

Segundo o acórdão recorrido, o PER tem como objeto a integralidade do crédito tributário, ao passo que Aurélio Zancaner tinha outra herdeira, a senhora Eliana Zancaner Castilho.

Contudo, vê-se nos Demonstrativos de Apuração de Ganhos de Capital que o imposto foi apurado e calculado com base na alienação de quotas correspondentes a 50% das quotas das quais o espólio era titular.

Com efeito, o espólio era titular de 2.960.087 ações nominativas, ao passo que a quantidade de ações declaradas nos citados Demonstrativos é de 1.480.043.

Destarte, e muito embora não se possa afirmar qual tenha sido, efetivamente, o valor recebido nos períodos de apuração 31/08/2006 e 16/11/2006, mormente porque as parcelas foram estipuladas em toneladas de cana (vide cláusula 4 do contrato de fls. 40 e seguintes), fato é que o imposto foi apurado com base na metade das quotas que couberam à recorrente.

Logo, é possível concluir que o PER não tem como objeto a integralidade do crédito tributário.

Além disso, verifica-se às fls. 220 e seguintes que a outra herdeira, Sra. Eliana Zancaner Castilho, apurou e recolheu o IRPF sobre o ganho de capital correspondente à sua quota parte, de tal modo que se equivocou o órgão *a quo*.

4 Isenção do IRPF sobre o ganho decorrente de alienação de participação societária

Neste ponto, há controvérsia sobre o reconhecimento da isenção relativa ao ganho de capital decorrente de alienação de ações ocorridas já na vigência da Lei nº 7.713/1988 (lei revogadora da isenção estipulada no Decreto-lei nº 1.510/1976), as quais já seriam de titularidade do alienante por pelo menos cinco anos antes da sua entrada em vigência.

A alínea *d* do art. 4º do Decreto-lei isentivo dispunha o seguinte:

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.

Decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, tinha o alienante o direito à isenção do imposto sobre o lucro auferido na alienação.

Com a edição da Lei nº 7.713/1988, essa isenção foi revogada.

É necessário, portanto, analisar se o contribuinte que cumpriu as condições do Decreto-lei antes de ele ser revogado faz jus ao benefício, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora.

Na linha do entendimento do STJ, do CSRF e da própria Súmula nº 544 do STF, o contribuinte que cumpriu a condição do Decreto-lei antes de sua revogação tem o direito adquirido à isenção.

Implementada a condição antes mesmo da norma ser revogada, mesmo que a alienação tenha ocorrido sob a égide da lei revogadora, deve ser mantida a norma isentiva, sendo plenamente aplicável o verbete sumular retro mencionado, tendo em vista os efeitos da garantia fundamental do direito adquirido:

Súmula nº 544/STF: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

Não se confunde, a propósito, a revogação da isenção fiscal com a revogação da lei isentiva.

Isto é, a isenção adquirida em um determinado caso concreto (não necessariamente o caso dos autos) não é revogada pela lei nova. É revogada, sim, a norma que concedia o benefício, mas não os benefícios porventura adquiridos pelos contribuintes em cada caso concreto.

Reforçando e explicitando a garantia basilar do direito adquirido em matéria de benefícios fiscais, assim dispõe o § 2º do art. 41 do ADCT:

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/06/2001

Autenticado digitalmente em 03/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI, Assinado digitalmente em 09/05/2016 por RONALDO DE LIMA MACEDO, Assinado digitalmente em 03/05/2016 por JOAO VICTOR RIBEIRO ALDINUCCI

Impresso em 10/05/2016 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

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.

No âmbito do CSRF, valem ser citados os seguintes precedentes:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF Exercício: 2003 IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS ISENÇÃO. Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei n.º 7.713/88. IRPF PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS DIREITO ADQUIRIDO DECRETO-LEI 1.510/76. Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de n.º 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso especial negado. (CSRF 9202001.400, de 12/04/2011)

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de n.º 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso especial negado. (CSRF/0400.215, de 14/03/2006)

Do STJ, vale citar o seguinte precedente:

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO FISCAL. HIPÓTESES DO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. USURPAÇÃO DE COMPETÊNCIA DO STF. NÃO OCORRÊNCIA. VIOLAÇÃO DA CLÁUSULA DE RESERVA DE PLENÁRIO. AUSÊNCIA. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA JÁ DECIDIDA. IMPOSSIBILIDADE.

[...]

2. Não há contradição em se afirmar que, via de regra, as isenções fiscais por prazo indeterminado são revogáveis, nos

termos do art. 178 do CTN e concluir-se, no caso das alienações das participações societárias regulamentadas pelo art. 4º, alínea 'd', do Decreto-Lei 1.510/76, que o contribuinte tem direito adquirido à benesse fiscal.

[...]

4. Não se confunde a revogação da isenção fiscal com a revogação da lei isentiva. O legislador, ao exercer a função legislativa inserida no âmbito da liberdade de conformação, pode revogar a lei isentiva. No entanto, a força normativa do novo diploma legal não atinge, na hipótese, quem já cumpriu com os requisitos para a fruição da isenção, em momento anterior ao da revogação da lei. Logo, não se declarou a inconstitucionalidade do art. 58 da Lei 7.713/88, o qual permanece válido, tanto é que, após a edição desse normativo, não é mais possível adquirir-se novo direito à isenção.

5. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no REsp 1133032/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ Acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/09/2011, DJe 27/09/2011)

No julgamento do PAF nº 10850.903730/201097, em que é recorrente a outra herdeira, Sra. Eliana Zancaner Castilho, discutindo a alienação da mesma participação em referência, a então 2ª Turma Especial desta egrégia Segunda Seção, igualmente decidiu que *"Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento do imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei no. 7.713/88"*.

Logo, deve ser avaliado se no caso *in concreto* foram satisfeitos os requisitos legais.

5 Data da subscrição ou aquisição da participação

Segundo a decisão recorrida, de nenhum dos documentos apresentados pela recorrente seria possível extrair a data de aquisição da participação societária alienada, de forma que ela não teria cumprido seu ônus probatório.

A recorrente controverte afirmando que os aumentos de capital ocorridos a partir de 01/01/1984 não retiram o direito à isenção; que, como se pode inferir da análise das Atas das Assembleias já juntadas, houve manutenção da participação percentual de cada acionista; e que o art. 5º do Decreto-lei traz presunção legal de que as bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações.

Todavia, a recorrente efetivamente não comprovou a data da subscrição ou da aquisição da participação societária alienada, impedido que se possa aferir, de forma segura, a aplicabilidade do benefício fiscal por ela invocado.

Nessa toada, não se tem como afastar os seguintes argumentos da decisão recorrida (redação diferente da original):

I- na ata da AGE de 19/11/1977 há menção ao número de ações em que estava dividido o capital social, assim como a

participação do Sr. Aurélio, sem, contudo, haver nota sobre a quantidade de ações por ele titularizadas;

2- nas assembleias ocorridas nos meses de abril de 1980, 1981, 1982 e 1983, realizadas com a finalidade de duplicar o capital social com a emissão de novas ações ordinárias, constata-se a participação do citado sócio, mas não a data de aquisição da participação acionária alienada;

3- as DIRPFs exercícios 2004 e 2005 registram de maneira genérica que 2.022.839 ações foram adquiridas até 31/12/2002, o que torna inviável concluir se a data de aquisição das 2.960.839 ações cuja alienação decorreu o imposto entendido como indevido realmente se deu no prazo de cinco anos antes da entrada em vigor da Lei nº 7.713;

4 - é imperioso registrar que sobre as 937.248 ações recebidas em 2004 em virtude de aumento de capital não há que se falar em isenção albergada pelo Decreto-lei nº 1.510/1976.

Logo, a recorrente não se desincumbiu de seu ônus probatório.

No julgamento do PAF nº 10850.903730/201097, recorrente Sra. Eliana Zancaner Castilho, a 2ª Turma Especial chegou a essa mesma conclusão. *Verbis:*

Na DIRPF 2004 constou a declaração de 2.022.839 ações adquiridas até 31/12/2002 (fls. 160), ao passo que na DIRPF2005 a essa quantidade de ações foram somadas 937.248 ações recebidas em 2004 em virtude de aumento de capital.

A essas ações adquiridas em 2004 não se aplica a isenção em comento.

Quanto às demais é necessária a comprovação de que pertenceram ao Sr. Aurélio Zancaner ou seu espólio pelo prazo de cinco anos antes de ter entrado em vigor a Lei 7.713/1988, sendo insuficiente a menção na DIRPF2004 como adquiridas até 31/12/2002 e também insuficiente mera alegação de que pertenciam ao contribuinte desde 1977.

O total de ações alienadas pelo espólio foi de 2.960.087 (fls. 30).

[...]

Como afirmar que as ações alienadas em 28/01/2004 correspondem a ações que em 31/12/1988 estavam há mais de cinco anos? Onde estaria a prova dessa assertiva?

Esta prova não foi apontada pela recorrente. Ao contrário, há evidências em sentido diverso. Tomemos a Ata de 30/04/1988 como exemplo (fls. 81).

[...]

6 Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de CONHECER e NEGAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos termos da fundamentação.

João Victor Ribeiro Aldinucci.