



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10865.721664/2016-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-005.473 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 11 de setembro de 2019
Recorrente MARISTELA MASON ALBEJANTE
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010, 2011

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI 1.510/76.

Em respeito ao instituto constitucional do direito adquirido, ganho auferido sobre operação de alienação de participação societária, mesmo que ocorrida após a revogação do Decreto-Lei que instituiu a isenção de IRPF, faz jus a tal benefício se as condições para a sua concessão foram cumpridas antes da vigência da legislação posterior que transformou a isenção em hipótese de incidência.

GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO DECRETO LEI 1.510. MANUTENÇÃO DA ISENÇÃO APÓS PRIMEIRA ALIENAÇÃO. INVIABILIDADE. INTELIGÊNCIA DO ART. 111 DO CTN.

Transferência de bens e direitos para integralização de cotas/ações é uma forma de alienação. Assim, após esta operação de integralização, não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido (reconhecido ao titular anterior) à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro auferido com a alienação das ações, pois a lei tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu

Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 1345/1371 (PDF 988/1014), interposto contra decisão da DRJ no Rio de Janeiro/RJ de fls. 1330/1338 (PDF 973/981), a qual julgou improcedente a manifestação de inconformidade da RECORRENTE, interposta em face do despacho decisório de fls. 918/923 (PDF 570/575) que indeferiu o pedido de restituição de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF no valor de R\$ 1.764.954,96, pago sobre o ganho de capital apurado a título de alienações de participação societária de ações adquiridas em 20/12/1979, período no qual vigia o Decreto 1.510/1976, conforme alega o contribuinte.

São estes os pedidos de restituição objeto do presente processo administrativo:

Pedido de Restituição	Data do Pagamento	Valor Pago	Valor Pleiteado
20489.64740.060511.2.2.04-5590	30.04.2010	R\$ 73.814,23	R\$ 73.814,23
	28.05.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	30.06.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	29.07.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	30.08.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	29.09.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	29.10.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	30.11.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
	30.12.2010	R\$ 73.809,98	R\$ 73.809,98
13582.13472.030715.2.2.04-0385	02.03.2011	R\$ 82.593,37	R\$ 82.593,37
17721.88607.030715.2.2.04-8121	31.03.2011	R\$ 84.613,06	R\$ 84.613,06
39597.54092.030715.2.2.04-7290	29.04.2011	R\$ 85.064,86	R\$ 85.064,86
38600.47746.030715.2.2.04-3024	31.05.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
02483.44590.030715.2.2.04-9324	30.06.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
07978.79289.030715.2.2.04-333	29.07.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
31717.07227.030715.2.2.04-0706	31.08.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
40725.92964.030715.2.2.04-7173	28.09.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
07842.99124.030715.2.2.04-0678	31.10.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
22954.43568.030715.2.2.04-0607	30.11.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
42761.58625.030715.2.2.04-4612	29.12.2011	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
09263.58907.030715.2.2.04-1054	31.01.2012	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
09276.64894.030715.2.2.04-6281	29.02.2012	R\$ 84.838,96	R\$ 84.838,96
Total		R\$ 1.764.954,96	R\$ 1.764.954,96

Ademais, a alienação da participação societária em análise também deu origem aos processos administrativos n.º 10865.903323/2015-25 (PER/DCOMP n.º 20522.64217.020715.2.2.04-9028) e n.º 10865.903324/2015-70 (PER/DCOMP n.º 10174.87081.030715.2.2.04-0338).

O processo administrativo n.º 10865.903324/2015-70 (refere-se ao pretenso crédito de mesma natureza de recolhimento a título de ganho de capital, no valor de R\$ 75.035,23, recolhido em 02/03/2011) foi apensado ao presente caso pela DRJ de origem, conforme decisão de fl. 435 do mencionado processo apenso. Assim, a sua manifestação de inconformidade foi julgada em conjunto com a apresentada neste processo, através da decisão da DRJ de fls. 1330/1338 (PDF 973/981).

Por sua vez, a DRJ de origem, ao julgar a manifestação de inconformidade do processo nº 10865.903323/2015-25 e apreciar o pleito do RECORRENTE de apensá-lo, naquela oportunidade, aos demais processos entendeu que não seria possível o apensamento dos feitos, pois eles estavam em fases processuais distintas, na medida em que os demais pedidos eletrônicos ainda estavam pendentes de decisão pela DRF de origem. Assim, o processo nº 10865.903323/2015-25 foi julgado pela DRJ e, posteriormente, foi remetido ao CARF para apreciação do Recurso Voluntário.

Manifestação de inconformidade

O RECORRENTE apresentou sua manifestação de inconformidade de fls. 941/962 (PDF 593/614) em 07/02/2017. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ no Rio de Janeiro/RJ, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

Irresignada com a referida decisão, a contribuinte protocolou sua manifestação de inconformidade onde, resumidamente, alega que desde 20/12/1979 era titular de participação acionária na empresa Viação Santa Cruz S/A. Em 01/12/2003, integralizou quase a totalidade (99%) de sua participação na GSC Administração e Participações S/A. O restante, 1%, foi integralizada em 05/05/2007 na empresa TDU Participações Ltda. Na mesma data, integralizou a participação da GSC Administração e Participações na TDU Participações Ltda.

Resume dizendo que a participação acionária na Viação Santa Cruz S/A, a partir de 05/05/2007, ficou integralmente concentrada na TDU Participações Ltda. Explica que por meio de contrato de cessão de cotas da TDU Participações Ltda, datado de 22/01/2010, alienou sua participação na Viação Santa Cruz adquirida em 1979. Dessa forma, recolheu IRPF sobre ganho de capital em 2010, 2011 e 2012, considerando que o recebimento do valor de alienação se deu parceladamente. Por conta disso efetivou pedido de restituição para cada um desses DARFs (total de 16 PER/DCOMP).

Argumenta que participação societária alienada da Viação Santa Cruz foi adquirida anteriormente ao prazo de 5 (cinco) anos a contar da vigência da Lei 7.713/88 e, por isso, possui o direito a não incidência do IRPF, prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, art. 4º, "d", assim como a devolução dos valores recolhidos indevidamente na operação.

Explica que a Lei 7.713/88 não revogou a não incidência mas instituiu a tributação nos casos do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/76.

Lembra que na situação do benefício de redução do IRPF na venda de imóvel conforme o prazo (5% ao ano) em que permaneceu em domínio do contribuinte, o direito até então adquirido foi respeitado pela Lei 7.713 (art. 26). Esqueceu-se, contudo, o legislador da Lei 7.713 de preservar o direito do contribuinte que já havia cumprido a condição prevista no art. 4º, "d", do DL 1.510.

Afirma que a não incidência do IRPF, depois de cumprida a condição do Decreto-Lei 1.510/76, passou a fazer parte do patrimônio da Impugnante, e com base no comando constitucional do respeito ao direito adquirido, não há como incidir o tributo independente do momento da venda. Traz um estudo sobre o "direito adquirido" com menção à CF/88, Lei de Introdução do Código Civil e Doutrina.

Destaca que a matéria em apreço encontra-se pacificada no âmbito da jurisprudência administrativa e judicial. Transcreve decisões administrativas e judiciais.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ no Rio de Janeiro/RJ julgou improcedente as manifestações de inconformidade de ambos os processos (o presente, de nº 10865.721664/2016-65, e o apenso, de nº 10865.903324/2015-70), conforme ementa abaixo (fls. 1330/1338, PDF 973/981):

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2010, 2011, 2012

RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU MAIOR QUE O DEVIDO.

O sujeito passivo somente tem direito à restituição total ou parcial do tributo quando restar comprovado erro ou recolhimento indevido do crédito tributário.

GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO.

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, sem que gere direito adquirido ao contribuinte.

As vendas de ações efetuadas por pessoas físicas após 1º de janeiro de 1989 estão sujeitas ao imposto de renda sobre o lucro auferido, ainda que, na data da alienação, a participação societária já conte com mais de cinco anos no domínio do alienante, não sendo aplicável a isenção contida no art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, por se encontrar revogada no momento da ocorrência do fato gerador.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 30/08/2017, conforme AR de fl. 1341 (PDF 984), apresentou o Recurso Voluntário de fls. 1345/1371 (PDF 988/1014) em 28/09/2017.

Em suas razões, reiterou os argumentos da impugnação.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

O recurso voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos legais, razões por que dele conheço.

MÉRITO

Do direito adquirido à isenção de IRPF em alienação de participação societária

O Decreto-Lei 1.510/76, ao passo que incluía a operação de alienação de participações societárias no rol de fatos geradores do IRPF em seu artigo 1º, listava as situações em que tal imposto não incidiria já no art. 4º. Dentre estas últimas hipóteses, estava incluído o caso de alienação ocorrida após decorrido o período de 05 (cinco) anos entre a aquisição ou subscrição da participação societária e a efetivação da venda.

“Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos.

(...)

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

(...)

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

Estes dispositivos, contudo, foram revogados com a promulgação da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a qual determina a tributação pelo imposto de renda de “rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989”.

Assim, para faz jus à isenção, a RECORRENTE deve comprovar que as participações societárias por ela alienadas nos anos de 2010 e 2011 atendiam aos requisitos da isenção fiscal do Decreto-Lei nº 1.510/76 antes de sua revogação pela Lei nº 7.713/88. Em outras palavras, somente fazem jus à isenção aquelas ações que permaneceram 05 anos no patrimônio do contribuinte durante a vigência do art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76, o que reduz o caso somente à participação societária adquirida até o ano de 1983.

A RECORRENTE, em seu pedido de restituição, juntou a escritura pública de doação com reserva de usufruto de fls. 426/431 (PDF 95/100), na qual demonstra que em 20/12/1979 a Sr. MARISTELA MAZON recebeu 3.211.450 ações preferenciais representativas do capital social da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A (CNPJ nº 52.771.516/0001-33).

Em 1988, quando da revogação do Decreto-Lei 1.510/76, as ações da RECORRENTE já haviam cumprido a condição exigida para o benefício de isenção: a manutenção das cotas de participação societária em seu patrimônio pelo período de cinco anos.

Já havendo a contribuinte atendido o requisito objetivo estabelecido para a concessão da isenção, é certo que possuiria o direito adquirido para fazer gozo desta, independente da superveniência de Lei que revogue tal benefício. É que a própria Constituição

Federal de 1988, em nome da segurança jurídica, impediu a modificação de direito adquirido por lei posterior, mais precisamente no artigo 5º, inciso XXXVI. Confira-se:

“XXXVI - a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada;”

A possibilidade de aplicação de uma norma mesmo após a sua revogação, dá-se o nome de “ultratividade”. Sobre a ultratividade em matéria de direito adquirido, vale destacar a lição do professor Roque Antônio Carraza (Curso de direito constitucional tributário. São Paulo: Malheiros, 1999, 13ª ed., p. 555.), oportunidade em que o doutrinador demonstra com clareza a impossibilidade de lei posterior suprimir direito adquirido:

“Em remate, convém assinalarmos que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito mais do que imunes ao efeito retroativo da lei nova, impedem que esta, de algum modo, os desconstitua.

(...)

“Neste sentido, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei velha, que continuará a disciplinar as situações que sob sua égide se consumaram, mesmo depois da entrada em vigor da lei nova. Tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica.” (grifos acrescentados)

Em se tratando diretamente de matéria tributária, mais especificamente com relação às isenções, o direito adquirido é disciplinado pelo Código Tributário Nacional – CTN. De acordo com o art. 178 deste código, as isenções podem ser revogadas ou modificadas por lei, exceto quando estas forem concedidas mediante determinados requisitos ou condições, as chamadas isenções condicionadas.

“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.”

Depreende-se, a partir da leitura deste dispositivo, que o contribuinte passa a ter direito adquirido a uma isenção condicionada a partir do momento em que cumpre as exigências legais para tanto. Além de que, como demonstrado anteriormente, esse direito não se esvazia com a eventual revogação póstera da norma concedente do referido benefício.

O doutrinador Aurélio Pitanga Seixas (Teoria Geral das Isenções Tributárias, Rio de Janeiro: Forense, 1999, 2 ed, p. 164) demonstra possuir o mesmo entendimento acerca da interpretação do art. 178 do CTN quando leciona sobre o direito adquirido nas hipóteses de isenção condicionada:

“No plano normativo, como já visto, toda e qualquer norma jurídica pode ser revogada, em qualquer tempo, mesmo que contenha um prazo certo de vigência.

Não pode, nem existe qualquer dispositivo constitucional neste sentido, vedando a um legislador de uma determinada legislatura, revogar normas isencionais instituídas em legislações anteriores.

Portanto, a lei, a norma isencional, pode ser revogada, sempre e a qualquer tempo.

Como já foi examinado em capítulo anterior, se a pessoa isenta já cumpriu os requisitos e exigências fixados na norma isencional, passa a ter direito adquirido

ao gozo do favor fiscal, cuja duração dependerá do tributo e do eventual prazo concedido pelo legislador.” (grifos acrescidos)

Ademais, entendo que a condição imposta para o gozo da isenção de IRPF no caso em análise – a manutenção das ações no patrimônio do contribuinte por cinco anos – é dotada de onerosidade.

É que a conservação da propriedade de ações por um prazo de cinco anos configura uma condição onerosa, vez que se tratam de bens negociáveis cujo valor sofre com as inflexões e intempéries do mercado. Além disso, estava implícito no ditame normativo do Decreto-Lei 1.510/76 que, para usufruir da isenção, deveria o contribuinte renunciar a qualquer oportunidade de negociação das cotas nos cinco anos subsequentes a sua aquisição ou subscrição. Ele deveria privar-se, então, de obter lucro imediato e certo caso optasse por desfrutar de um benefício maior – a alienação isenta de IRPF – porém incerta.

É nesse exato sentido que se posiciona o ilustre doutrinador José Souto Maior Borges (Teoria Geral da Isenção Tributária. São Paulo: Malheiros, 2006, 2ª ed, p. 79 e 80):

“Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e os requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros.

Se nessas circunstâncias fosse juridicamente possível a cessão de plano da fruição do benefício fiscal, restabelecido total ou parcialmente, o ônus da tributação, ninguém arriscaria a seu futuro financeiro; ninguém acudiria aos acenos do Estado, através da legislação de incentivos fiscais, particularmente em matéria de isenções. A qualquer tempo, poder-se-ia dar a ruptura do equilíbrio financeiro do investimento privado, com a superveniência da lei revogadora.” (grifos acrescidos)

Outrossim, mostra-se necessário ressaltar que a jurisprudência dos tribunais superiores demonstra a concordância destes com o entendimento de que há a configuração de direito adquirido às isenções condicionadas. O Egrégio Supremo Tribunal Federal – STF, inclusive, editou a súmula nº 544, na qual posicionou-se expressamente pela configuração de direito adquirido:

“Súmula 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

Doutro lado, o Superior Tribunal de Justiça – STJ possui inúmeras decisões no sentido de considerar isentas de tributação pelo imposto de renda operações de alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do Decreto-Lei 1.510/76, mesmo que a transação tenha ocorrido após a entrada em vigor da Lei nº 7.713/88.

Esse posicionamento, vale ressaltar, foi reafirmado em recente decisão do STJ, datada de 02 de maio de 2017, proferida nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial 1.647.630/SP. Confira-se, abaixo, esta decisão bem como decisões análogas:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI N. 1.510/76.

NECESSIDADE DE IMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES ANTES DA REVOGAÇÃO. TRANSMISSÃO DO DIREITO AOS SUCESSORES DO TITULAR ANTERIOR DO BENEFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO ATRELADA À TITULARIDADE DAS AÇÕES POR CINCO ANOS. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Assim sendo, in casu, aplica-se o Código de Processo Civil de 2015.

II - A Corte de origem apreciou todas as questões relevantes apresentadas com fundamentos suficientes, mediante apreciação da disciplina normativa e cotejo ao posicionamento jurisprudencial aplicável à hipótese. Inexistência de omissão, contradição ou obscuridade.

III - O acórdão adotou entendimento consolidado nesta Corte segundo o qual a isenção de Imposto sobre a Renda concedida pelo art. 4º, d, do Decreto-Lei n. 1.510/76, pode ser aplicada às alienações ocorridas após a sua revogação pelo art. 58 da Lei n. 7.713/88, desde que já implementada a condição da isenção antes da revogação, não sendo, ainda, transmissível ao sucessor do titular anterior o direito ao benefício.

IV - O recurso especial, interposto pelas alíneas a e/ou c do inciso III do art. 105 da Constituição da República, não merece prosperar quando o acórdão recorrido encontra-se em sintonia com a jurisprudência desta Corte, a teor da Súmula n. 83/STJ.

V - Os Agravantes não apresentam, no agravo, argumentos suficientes para desconstituir a decisão recorrida.

VI - Agravo Interno improvido.

(STJ - AgInt no REsp 1647630 SP 2017/0003422-0. Relatora: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento, 02/05/2017, Data de Publicação: 10/05/2017) – Grifos acrescidos

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DERENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI N.1.510/1976.

- A Primeira Seção do STJ fixou o entendimento de que é isento do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação de ações societárias após 5 (cinco) anos da respectiva aquisição, ainda que transacionadas após a vigência da Lei n. 7.713/1988, conforme previsão do Decreto-Lei n. 1.510/1976. Agravo regimental improvido.

(STJ – AgRg no Ag: 1425917 AL 2011/0196692-6, Relator: Ministro CESAR ASFOR ROCHA, Data de Julgamento:01/12/2011, Data de Publicação: DJe 07/12/2011)

DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÃO SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO AO BENEFÍCIO FISCAL.

1. A discussão nos autos consiste na caracterização ou não de direito adquirido de isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei 1.510/1976 e revogada pela Lei 7.713/1988,

tendo em vista que a venda das ações ocorreu em janeiro de 2007, ou seja, após a revogação.

2. A legislação em regência (arts. 1º e 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/76) concede isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações mediante o cumprimento de determinado requisito (condição), qual seja, o de a alienação ocorrer somente após decorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária. Trata-se, portanto, de isenção sob condição onerosa.

3. A isenção onerosa ou condicionada não pode ser revogada ou modificada por lei. Acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 544, que dispõe: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

4. Em minuciosa leitura do art. 4º, d, do Decreto-Lei 1.510/1976, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações, se a alienação ocorresse após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

5. In casu, o contribuinte cumpriu os requisitos para o gozo da isenção do Imposto de Renda, nos termos da referida lei, antes mesmo da revogação da norma, tendo direito adquirido ao benefício fiscal.

6. A Primeira Seção passou a adotar orientação em sentido contrário à que foi acolhida pelo Tribunal local, entendendo ser isento do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação de ações societárias após cinco anos da respectiva aquisição, ainda que transacionadas após a vigência da Lei 7.713/1988, conforme previsão do Decreto-Lei 1.510/1976.7. Agravo Regimental não provido.

(STJ – AgRg no AgRg no REsp 1137701 RS 2009/0082320-7. Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 23/08/2011, Data da Publicação: DJe 08/09/2011)

Por fim, cumpre demonstrar que este próprio Conselho Administrativo de Recursos – CARF possui acórdãos que reconhecem o direito à isenção concedida pelo art. 4º, d, do Decreto-Lei nº 1.510/76, mesmo após a sua revogação pela Lei nº 7.713/88:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 2006

IRPF. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS. A HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1510/76 DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88).

Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Recurso Provido

(CARF. Acórdão n. 2102-002.967 no Processo n. 16048.000047/2008-22. Relatora: ALICE GRECCHI, Data da Sessão: 13/05/2014)

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Exercício: 2000, 2001

IRPF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1510/76 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECIDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7713/88)

Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Recurso provido.

(CARF – Acórdão n. 2202-002.468 no Processo n. 11831.002650/2001-12. Relator: ANTONIO LOPO MARTINEZ)

Ante o exposto, resta claro que, por ter permanecido com cotas de participação societária da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A em seu patrimônio pelo período de cinco anos, a RECORRENTE teria direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienação das referidas ações, vez que atendeu a condição imposta pelo art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76 antes mesmo de sua revogação pela Lei n. 7.713/88.

Contudo, diferentemente do que aduz a RECORRENTE, não foram as alienações das ações da VIAÇÃO SANTA CRUZ S/A que deram origem ao ganho de capital que ensejou o recolhimento do tributo, mas sim a alienação das cotas da TDU Participações Ltda..

Nas palavras da própria RECORRENTE, assim pode ser sintetizada as operações societárias ocorridas:

Com efeito, como se vê da cópia dos instrumentos públicos de doação e também do registro de transferência de ações da empresa VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A., que instruíram a manifestação de inconformidade da Recorrente, Maristela Mason Albejante, possuía, desde 20/12/1979, participação acionária na referida empresa.

Em 01/12/2003 a “família Mason”, da qual faz parte a Recorrente, criou a GSC Administração e Participações S/A, como forma de reunir a participação que todos tinham na VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. e melhor administrar esse ativo (doc. 6 da manifestação de inconformidade).

Visando concretizar a aludida organização societária, em bloco familiar, a Recorrente integralizou quase à totalidade (99%) de sua participação acionária da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. na GSC Administração e Participações S/A, como se atesta das atas e também pelo anexo livro de transferência de ações (docs. 5 e 6 da manifestação de inconformidade).

O restante mínimo da participação acionária que a Recorrente possuía na VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. (1%) foi integralizada, em 05/05/2007, na empresa

“TDU Participações Ltda.”, que era uma holding criada em 1999 com o objetivo de administração pessoal das referidas ações, como se atesta da 2ª Alteração do Contrato Social e do livro de transferência de ações (docs. 5 e 7 da manifestação de inconformidade).

Na mesma data, a Recorrente, com o fito de aglutinar e administrar toda a participação acionária que possuía na VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. individualmente e sem ter mais a coesão familiar, integralizou a participação da GSC Administração e Participações S/A na TDU Participações Ltda., como se verifica da acima citada 2ª Alteração do Contrato Social (doc. 7 da manifestação de inconformidade) e do livro de registro de ações dessa última companhia (doc. 8 da manifestação de inconformidade).

Quer dizer, a participação acionária na VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. adquirida em 1979 pela Recorrente, a partir de 05/05/2007, ficou integralmente concentrada na holding “TDU Participações Ltda.” (doc. 7 da manifestação de inconformidade).

Por meio de contrato de cessão de cotas da “TDU Participações Ltda.”, datado de 22/01/2010, a Recorrente alienou sua participação na VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. (doc. 9 da manifestação de inconformidade), adquirida em 1979.

As condições referentes ao preço do negócio e forma de pagamento estão estipuladas nas cláusulas “2” e “3” do referido contrato de venda e compra (doc. 9 da manifestação de inconformidade), nas quais, em suma, revelam que o preço seria recebido de forma parcelada. (Grifou-se)

Observa-se do trecho acima, que as ações adquiridas em 1979 foram inicialmente alienadas em 1º/12/2003, quando da integralização da participação societária da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A na empresa GSC Administração Participações S.A, conforme comprovado pela ata da assembleia geral de constituição de fls. 451/486 (PDF 120/155).

Neste momento, a RECORRENTE deixou de ser titular das ações da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A e passou a ser titular de 58.390 ações da GCS Administração Participações S.A, representando 5,839% do capital social desta última empresa, a conferir (fls. 485 – PDF 154):

GSC ADMINISTRAÇÃO E PARTICIPAÇÕES S.A.
(EM ORGANIZAÇÃO)**BOLETIM DE SUBSCRIÇÃO DE AÇÕES****CARACTERÍSTICA DA EMISSÃO:**

1.000.000 (um milhão) de ações ordinárias nominativas, com o valor de emissão de R\$ 0,01 (um centavo de real) cada uma, totalizando a quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais).

SUBSCRITOR:

Nome		CPF		
Maristela Mazon Albejante		106.595.012-87		
Estado Civil	Profissão	Nacionalidade	Doc. Identidade	Órgão Emissor
Casada	Industrial	Brasileira	6.246.434-6	SSP/SP
Endereço				
Av. dos Jacarandás, n.º 606				
Bairro	CEP	Cidade	Estado	País
Chácara Ipê	13802-170	Mogi Mirim	SP.	BRASIL

AÇÕES SUBSCRITAS

NÚMERO DE AÇÕES	% DO CAPITAL	VALOR DA SUBSCRIÇÃO
58.390	5,8390	R\$ 583,90


FORMA DE REALIZAÇÃO:

Em dinheiro

FORMA DE PAGAMENTO:

BANCO: REAL Cheque n.º 010999

DECLARAÇÃO

Declaro para todos os fins que estou de acordo com as condições expressas no presente Boletim de Subscrição de Ações da "GSC Administração e Participações S.A." (em organização).	
Local / Data	Assinatura
Mogi Mirim, SP. 22 de outubro de 2003	

Sendo a integralização uma operação de alienação em sentido amplo, há ocorrência do fato gerador do ganho de capital, nos termos do §3º, do art. 3º da Lei nº 7.713/1988, a conferir:

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

(...)

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

S.m.j., entendo que referido dispositivo acima transcrito oferece um rol apenas exemplificativo dos casos nele abrangidos, de modo que qualquer operação que importe transferência de bens poderá ser caracterizada como alienação.

Especificamente sobre a hipótese de integralização de capital por pessoa física, mediante entrega de bens e direitos, o art. 23 da Lei nº 9.249/95 dispõe o seguinte:

Art. 23. As pessoas físicas poderão transferir a pessoas jurídicas, a título de integralização de capital, bens e direitos pelo valor constante da respectiva declaração de bens ou pelo valor de mercado.

§ 1º Se a entrega for feita pelo valor constante da declaração de bens, as pessoas físicas deverão lançar nesta declaração as ações ou quotas subscritas pelo mesmo valor dos

bens ou direitos transferidos, não se aplicando o disposto no art. 60 do Decreto-Lei n.º 1.598, de 26 de dezembro de 1977, e no art. 20, II, do Decreto-Lei n.º 2.065, de 26 de outubro de 1983.

§ 2º Se a transferência não se fizer pelo valor constante da declaração de bens, a diferença a maior será tributável como ganho de capital.

Da leitura do dispositivo acima transcrito, pode-se compreender que a integralização de capital representa a transferência de bens ou direitos para a pessoa jurídica. Ou seja, é uma operação que envolve uma alienação. Caso esta transferência seja feita por valor maior do que aquele constante na declaração de bens da pessoa física, a diferença será tributada pelo ganho de capital. Por outro lado, caso a transferência dos bens ou direitos seja feita pelo mesmo valor constante da declaração de bens da pessoa física, não há ganho de capital, mas isso não significa que não houve a operação de alienação; ela efetivamente existiu, somente não representou hipótese de incidência tributária por não ter valor tributável.

A isenção do art. 4º, “d”, do Decreto-Lei 1.510/76, mesmo tendo sido adquirida pela RECORRENTE antes da revogação do mencionado dispositivo, seria aplicável apenas à primeira alienação superveniente à aquisição da isenção. Em outras palavras, após a realização da alienação, uma segunda operação de transferência envolvendo os mesmos ativos não está englobada pela isenção.

Neste sentido, o art. 111, II, do CTN determina que devem ser interpretadas literalmente as leis que dispunham sobre outorga de isenção:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

(...)

II - outorga de isenção;

Ademais, esse direito à isenção é personalíssimo e não é transferido ao sucessor do titular anterior. Este entendimento está sedimentado pelo STJ, conforme decisão proferida nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial 1.647.630/SP, cuja ementa já foi transcrita neste voto, mas reescreve-se o trecho sobre o tema mencionado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 1973. INOCORRÊNCIA. IMPOSTO SOBRE A RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DECRETO-LEI N. 1.510/76. NECESSIDADE DE IMPLEMENTO DAS CONDIÇÕES ANTES DA REVOGAÇÃO. TRANSMISSÃO DO DIREITO AOS SUCESSORES DO TITULAR ANTERIOR DO BENEFÍCIO. IMPOSSIBILIDADE. ISENÇÃO ATRELADA À TITULARIDADE DAS AÇÕES POR CINCO ANOS. ARGUMENTOS INSUFICIENTES PARA DESCONSTITUIR A DECISÃO ATACADA.

(...)

III - O acórdão adotou entendimento consolidado nesta Corte segundo o qual a isenção de Imposto sobre a Renda concedida pelo art. 4º, d, do Decreto-Lei n. 1.510/76, pode ser aplicada às alienações ocorridas após a sua revogação pelo art. 58 da Lei n. 7.713/88, desde que já implementada a condição da isenção antes da revogação, não sendo, ainda, transmissível ao sucessor do titular anterior o direito ao benefício.

(...)

(STJ - AgInt no REsp 1647630 SP 2017/0003422-0. Relatora: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento, 02/05/2017, Data de Publicação: 10/05/2017) – Grifos acrescidos

Ou seja, a operação que estaria isenta do ganho de capital foram as seguintes:

- A realizada em 01/12/2003, quando a RECORRENTE integralizou de 99% da participação acionária da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. na GSC Administração e Participações S/A; e
- A realizada em 05/05/2007, quando a RECORRENTE integralizou de 01% da participação acionária da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. na “TDU Participações Ltda.

As operações e integralizações posteriores não estavam abrangidas pela isenção, pois, como explanado, o benefício abrangeria somente a alienação posterior à sua aquisição e, ademais, o direito ao benefício não é transmissível ao sucessor do titular anterior.

Ou seja, a integralização, pela RECORRENTE, de sua participação da GSC Administração e Participações S/A na TDU Participações Ltda, realizada em 05/05/2007, não estava abrangida pela isenção.

De igual modo, a cessão de cotas da “TDU Participações Ltda.”, em 22/01/2010, também não estava abrangida pela isenção, seja por ser tratar de operação posterior àquela que teria o benefício fiscal, seja por, simplesmente, tratar de alienação de participação societária da RECORRENTE em outra empresa (TDU Participações Ltda.), diversa daquela participação que estava abrangida pela isenção.

Note que a RECORRENTE não alienou, em 22/01/2010, sua participação na VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A., mas sim sua participação na TDU Participações Ltda.

Importante ressaltar que, caso a própria TDU Participações Ltda. tivesse alienado as cotas da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A. (pois estas pertenciam à TDU), ainda assim não haveria que se falar em isenção pois, como visto, a RECORRENTE era a titular anterior do direito ao benefício, não sendo este transmissível ao sucessor (TDU Participações Ltda.).

Ainda sobre a possibilidade de transferência e manutenção de tal direito à isenção, válido mencionar a manifestação do STJ no REsp 1683084/RJ, de Relatoria do Min. Herman Benjamin, que apesar de envolver transmissão por sucessão *causa mortis*, entendo ser aplicável por analogia ao presente caso:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IRPF. DECRETO-LEI 1.510/76. AQUISIÇÃO POR HERANÇA. DIREITO PERSONALÍSSIMO. ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. EXAME PREJUDICADO.

1. Trata-se de ação em que busca o recorrente desconstituir acórdão que não reconheceu a possibilidade de isenção de imposto de renda sobre capital decorrente de alienação.

2. Transferida a titularidade das ações para o sucessor causa mortis, não mais subsiste o requisito da titularidade para fruição do direito adquirido (reconhecido ao titular anterior) à isenção de Imposto de Renda sobre o lucro auferido com a alienação das ações. É que, nos termos do art. 111, II, do CTN, a lei tributária que outorga isenção deve ser interpretada literalmente, o que impede o reconhecimento da pretensão da impetrante, ora recorrente.

3. Dessume-se que o acórdão recorrido está em sintonia com o atual entendimento deste Tribunal Superior, razão pela qual não merece prosperar a irresignação. Incide, in casu, o princípio estabelecido na Súmula 83/STJ: "Não se conhece do Recurso Especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida". 4. Fica prejudicada análise da divergência jurisprudencial quando a tese sustentada já foi afastada no exame do Recurso Especial pela alínea "a" do permissivo constitucional.

5. Recurso Especial não provido.

(REsp 1683084/RJ, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2017, DJe 16/10/2017)

Como visto anteriormente, à isenção outorgada pelo art. 4º, alínea "d" do Decreto-Lei 1.510/76, é aplicável **exclusivamente** para as ações já estavam na propriedade do contribuinte há mais de 5 (cinco) na data da sua revogação pela Lei nº 7.713/88: no presente caso, para as 3.211.450 ações preferenciais representativas do capital social da VIAÇÃO SANTA CRUZ S.A.

No momento da integralização destas ações no capital social da GCS Administração Participações S.A, ocorreu a operação de alienação que estaria "beneficiada" pela isenção outorgada pelo art. 4º, alínea "d" do Decreto-Lei 1.510/76.

Assim, no momento de realização das operações posteriores indicadas pelo RECORRENTE, os fatos geradores não estavam acobertados pela isenção em comento.

Considerando que a venda que ensejou o pagamento das quantias de Imposto de Renda nos anos de em 2010 e 2011, que se pretende restituir nesta oportunidade, foi das quotas da TDU Participações Ltda., entendo que não merece prosperar o Recurso Voluntário da RECORRENTE.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos das razões acima expostas.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim