



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

**Processo nº** 10880.723534/2015-98  
**Recurso nº** Especial do Procurador  
**Acórdão nº** 9202-007.692 – 2ª Turma  
**Sessão de** 27 de março de 2018  
**Matéria** IRPF - ISENÇÃO DECRETO-LEI Nº 1.510/76  
**Recorrente** FAZENDA NACIONAL  
**Interessado** ROBERTO DUAILIBI

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2011

IRPF. ISENÇÃO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12/2018. EFEITO VINCULANTE. ART. 62, §1º, II, 'C' DO RICARF.

O contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária, direito que não se estende às respectivas bonificações.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para restabelecer a exigência relativamente à bonificação, classificada na autuação como "Fração Posterior (FP)".

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes,

Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo.

## Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para cobrança de IRPF sobre valores apurados a título de ganho de capital obtidos a partir de alienação de participações societárias no ano-calendário de 2010. Os valores foram originalmente declarados pela contribuinte, como base no art. 4º, alínea 'd' do Decreto-lei nº 1.510/76, como isentos no imposto.

O relatório do acórdão recorrido assim resumiu a autuação:

*A fiscalização explica que, em se tratando de ganho de capital por parte de pessoa física, o fato gerador ocorre no momento da alienação do bem ou direito. À época do fato gerador – julho de 2011 –, a isenção alegada havia sido revogada e não há direito adquirido ao benefício, eis que a não-incidência prevista no Decreto-lei nº 1.510, de 1976, art. 4º, alínea "d", não era onerosa e nem foi estabelecida a prazo determinado.*

*Isto porque só há direito adquirido à isenção quando ela é concedida por prazo certo e sob condição onerosa, devendo os dois elementos incidir de forma concomitante (CTN, art. 178, com a redação dada pela Lei Complementar nº24, de 1975, e ADCT, art. 41, §2º). Neste contexto, a não-incidência prevista no art. 4º, "d", Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não se aplica a alienações efetuadas após a revogação do referido decreto, em 01 de janeiro de 1989, ainda que, nesta data, as quotas societárias já contassem com mais de cinco anos sob a titularidade do alienante.*

*A auditoria fiscal ressalva que, de qualquer forma, ainda que o contribuinte fizesse jus ao benefício fiscal, o que admite apenas para argumentar, somente pequena parcela da sua participação societária estaria abrangida (quotas alienadas em 2011 denominadas no Termo de Verificação Fiscal como quotas passíveis de isenção). Ela entende que o sujeito passivo informou a maior o percentual passível de isenção e, assim, com base nas informações coletadas nas alterações estatutárias/contratuais da DPZ e nos outros documentos apresentados, elaborou uma planilha, denominada ANEXO I, às fls. 36/39, para apurar a real participação detida anteriormente a 31.12.1983 que, eventualmente, poderá ser considerada isenta de tributação por força do Decreto-Lei 1.510/1976.*

*Nas colunas à direita do ANEXO I procedeu-se ao acompanhamento do valor financeiro da participação de cada sócio, resultante da correspondente alteração societária, objetivando calcular e evidenciar os montantes detidos no momento da alienação, em 08.07.2011, bem como sua composição, classificando-os como:*

a) *Fração Anterior (FA) – a fração remanescente (incluindo atualizações) do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983; e*

b) *Fração Posterior (FP) – a fração correspondente ao capital subscrito ou adquirido posteriormente a esta data, incluídas suas atualizações. Trata-se, portanto, da parte complementar do capital detido pelo sócio (FA + FP = 100%).*

*Conforme demonstram os cálculos do ANEXO I, no momento da alienação das quotas de capital da DPZ, em 08.07.2011, apenas 31,87% da participação do autuado correspondiam à fração remanescente (incluindo atualizações) do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983 (FA).*

*As quotas alienadas correspondem não só a participações societárias subscritas, compradas ou bonificadas antes de 31.12.1983 (FA), mas, também decorreram de bonificações ocorridas após essa data (FP), que não estão albergadas pela isenção.*

*A fiscalização observa que ainda que prevaleça, em discussão administrativa ou judicial do presente lançamento, a tese advogada pelo contribuinte no sentido de ter direito adquirido à isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76, remanescerá parcela substancial do IRPF ora lançado de ofício. Por isso, apurou separadamente a omissão de ganhos de capital na alienação das quotas de cada uma das duas partes (FA e FP).*

Após o trâmite processual a 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária deu provimento ao recurso voluntário. Nos termos do voto vencedor concluiu o colegiado pela isenção do imposto no ganho de capital apurado nas vendas de participação societária, inclusive em relação às bonificações. O acórdão 2401-005.278 recebeu a seguinte ementa:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercício: 2012*

*LANÇAMENTO. NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA E DO CONTRADITÓRIO. INOCORRÊNCIA.*

*Tendo o fiscal autuante demonstrado de forma clara e precisa os fatos que suportaram o lançamento, oportunizando ao contribuinte o direito de defesa e do contraditório, bem como em observância aos pressupostos formais e materiais do ato administrativo, nos termos da legislação de regência, especialmente artigo 142 do CTN, não há que se falar em nulidade do lançamento.*

*IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO. ISENÇÃO. DECRETO Nº 1.510/76. APLICAÇÃO.*

*A manutenção da participação societária da empresa pelo período de 05 (cinco) no decorrer da vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, importa na não incidência do imposto de renda sobre o*

*ganho de capital auferido a partir da alienação de aludido direito, nos termos do artigo 4º, alínea “d”, daquele Diploma Legal, ainda que o ato negocial tenha ocorrido posteriormente à revogação de referida benesse fiscal, em face do direito adquirido pelo contribuinte no período sob a égide do precitado comando legal.*

*AÇÕES BONIFICADAS. INCORPORAÇÃO DE LUCROS OU RESERVAS DE LUCROS AO CAPITAL SOCIAL. INEXISTÊNCIA DE EFETIVO AUMENTO DO PATRIMÔNIO.*

*O aumento do valor do capital social em razão da incorporação de lucros ou reservas não devem ser considerados como aquisição de novas participações societárias uma vez que representa mero de aumento contábil, e não um aumento efetivo, decorrente do remanejamento de valores já existentes no balanço, sem mudança efetiva na consistência do patrimônio.*

*In casu, as ações bonificadas são expansão das ações antigas, tendo a natureza de acessões.*

*Havendo o reconhecimento do direito adquirido à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76 em relação a determinada participação societária, o benefício fiscal também deve se estender às bonificações destas ações englobada pela isenção.*

Intimada da decisão a Fazenda Nacional interpôs recurso especial. Citando como paradigmas os acórdãos nº 9202-003.769 e 2201-002.861, devolve-se a este Colegiado, respectivamente, a discussão acerca I) do direito adquirido à isenção na alienação de participação societária prevista no art. 4º, alínea 'd', do Decreto-lei nº 1.510, de 1976 e II) da isenção do IRPF quanto às ações decorrentes do aumento de capital, mediante capitalização de lucros e reservas após 31/12/1983.

Contribuinte apresenta contrarrazões pugnando pela manutenção do julgado.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Conforme despacho de admissibilidade, o recurso preenche todos os requisitos legais razão pela qual dele conheço.

Trata-se de Recurso Especial interposto com base nos artigos 67 e 68 do Regimento Interno deste órgão, haja vista comprovada divergência jurisprudencial no que tange a aplicação ou não da isenção, até então prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, sobre ganho de capital decorrente da alienação de participação societária ocorrida já sob a vigência da Lei nº 7.713/88, assim como a extensão desta às respectivas bonificações.

A discussão dos autos resume-se em decidir se a revogação da alínea ‘d’ do art. 4º do citado Decreto Lei, promovida pelo art. 58 da Lei 7.713/88, pode ser imposta a

contribuinte que cumpriu a condição exigida pela norma: alienação da participação societária após decorrido prazo mínimo de cinco anos da respectiva aquisição. Estaríamos diante de norma de isenção cujas características permitiria a aplicação da exceção prevista no art. 178 do CTN?

Vejamos como era a redação do extinto artigo:

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

- a) nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;*
- b) nas doações feitas a ascendentes ou descendentes e nas transferências "mortis causa";*
- c) nas alienações em virtude de desapropriação por órgãos públicos;*
- d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação. (grifos nossos).*

Destaco que em outras oportunidades me manifestei de forma contrária à aplicação do Decreto-lei nº 1.510/76 em casos como dos autos, meu entendimento era de que a isenção em questão não seria espécie de isenção condicionada com prazo certo. Esclareci que até reconhecia a existência de uma condição (manter-se na propriedade das quotas pelo período mínimo de cinco anos), entretanto, não vislumbrava tratar-se de isenção por prazo determinado o que afastaria a tese da ultratividade do art. 178 do CTN.

Ocorre que tivemos uma consolidação do entendimento do Superior Tribunal de Justiça, entendimento totalmente absorvido pela Procuradoria da Fazenda Nacional que, com base na Portaria PGFN nº 502/2016, fez constar no item 1.22 do rol da lista dos "Temas com dispensa de contestar e/ou recorrer" a alínea 'u' que expressamente reconhece o direito adquirido à isenção prevista no Decreto-lei nº 1.510/76:

#### ***1.22 - Imposto de Renda (IR)***

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

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

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

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

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

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

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

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

**“nas ações judiciais que fixam o entendimento de que há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros).”**

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

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

*Art. 62. Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.*

*§ 1º O disposto no caput não se aplica aos casos de tratado, acordo internacional, lei ou ato normativo:*

...

*II - que fundamente crédito tributário objeto de:*

...

*c) Dispensa legal de constituição ou Ato Declaratório da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) aprovado pelo Ministro de Estado da Fazenda, nos termos dos arts. 18 e 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002;*

Neste cenário, e conforme destacado pelo Conselheiro Cleber Alex Friess, em Declaração de Voto anexa ao acórdão recorrido, embora o contribuinte tenha direito à aplicação do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/76 sobre a alienação das ações ocorridas em 08.07.2011, tal direito não se estende ao acréscimo patrimonial decorrente do aumento do patrimônio pessoal do acionista igual ao valor das ações novas recebidas pela incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social, o que configura um produto do capital, rendimento tributável pelo imposto sobre a renda (art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988).

Diante do exposto, dou provimento parcial ao recurso da Fazenda Nacional para manter a tributação sobre o ganho de capital relativo às bonificações, parte classificada pelo Relatório Fiscal como "Fração Posterior (FP)".

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri