



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

Processo nº 10880.723540/2015-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2201-003.954 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 03 de outubro de 2017
Matéria GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA
Recorrente JOSE MARIA MARTINEZ ZARAGOZA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2011

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

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.

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. 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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar arguida e, no mérito, em dar provimento ao recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 19/10/2017

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Carlos Henrique de Oliveira, Carlos Alberto do Amaral Azeredo, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Daniel Melo Mendes Bezerra, Dione Jesabel Wasilewski, José Alfredo Duarte Filho, Marcelo Milton da Silva Risso e Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim.

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 592/627, interposto contra decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, de fls. 573/586, a qual julgou procedente em parte o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 02/07, lavrado em 02/06/2015, relativo a fato gerador ocorrido no ano-calendário 2011, com ciência do RECORRENTE em 05/06/2015 (fl. 406).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 10.415.305,41, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

O Termo de Verificação Fiscal – TVF encontra-se acostado às fls. 08/35.

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 419/455 em 02/07/2015. Quando do julgamento do caso, a DRJ de Porto Alegre/RS julgou procedente em parte o lançamento (fls. 573/586). Tal decisão contém o seguinte relatório, que adoto, por sua clareza e precisão:

“A ação fiscal iniciou-se com o intuito de examinar a correta apuração do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital do autuado na alienação de quotas da empresa DPZ – DUA ILIBI PETIT ZARAGOZA PROPAGANDA LTDA, CNPJ 62.123.948/0001-91, à LION COMMUNICATION LTDA, CNPJ 12.258.231/0001-89, ocorrida em 08.07.2011.

Cada um dos três sócios fundadores – ROBERTO DUAILIBI, FRANCISCO PETIT REIG e JOSÉ MARIA MARTINEZ ZARAGOZA (o autuado) – vendeu por R\$ 40 milhões parte de suas participações na DPZ – 1.823.752 quotas cada – à empresa LION, a qual passou então a deter 70% das quotas da agência, restando com cada um deles (os três sócios) 10% das quotas.

O Demonstrativo da Apuração de Ganhos de Capital na DAA do contribuinte (fls. 391/403) revela que ele considerou como tributável a venda de 270.235 quotas. Na apuração do imposto, registrou como valor de alienação R\$ 5.927.013,33, como custo de aquisição R\$ 83.322,63, obtendo um ganho de capital de R\$ 5.843.690,70. Por força do Decreto Lei nº 1.510/76, o restante das quotas alienadas (1.553.517) foi considerado por ele isento de tributação, declarando R\$ 34.072.986,67 no campo Rendimentos Isentos e Não-Tributáveis.

O autuado entendeu que, nos termos do Decreto-Lei nº 1.510/1976, em 31.12.1983, da sua participação na empresa (33,33% do capital social), 85,49% (28,495% do total) seria isento de ganho de capital por lhe pertencer desde 1971, ou seja, há mais de cinco anos. Somente os 14,51% (4,83% do total) seria tributável por ter sido adquirida em data posterior.

Por outro lado, a fiscalização entende que mesmo que o contribuinte possuísse as ações por mais de cinco anos no início da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, se ele não efetuou a alienação até esse momento, não ocorreu o fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital, por lhe faltar um requisito essencial previsto pela lei: a própria alienação.

(...)

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).

Irresignado com o lançamento, o autuado interpôs impugnação, às fls. 419/455, alegando que tem direito adquirido já que se trata de isenção condicionada – manter a participação societária por mais de cinco anos. Diz que todas as pessoas físicas que preencheram as condições impostas pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 adquiriram o direito subjetivo à isenção tributária na posterior alienação, ainda que esta alienação viesse a ocorrer após a revogação pela Lei nº 7.713/88.

(...)

Destaca o sujeito passivo que, como reconhecido pela pacífica jurisprudência, basta a existência de onerosidade para que a revogabilidade da isenção submeta-se ao art. 178 do CTN. Observa que o entendimento dessa questão foi pacificado no julgamento do Recurso Especial nº 1.133.032/PR, no qual foi reconhecido que o benefício estabelecido pelo Decreto-Lei nº 1.510/76, por se tratar de isenção onerosa, tem o condão de gerar direito adquirido. Ressalta que a autoridade fiscal fundamentou a autuação em "recente" decisão proferida pelo Superior Tribunal de Justiça – STJ, em 09.02.2010, a qual, entretanto, não reflete o posicionamento atual daquele Tribunal.

(...)

O autuado discorda do entendimento da autoridade fiscal que as ações ou quotas distribuídas em bonificação aos sócios em virtude da integralização de Reserva para Subvenção de Capital

e Reservas de Lucros e Lucros Acumulados deveriam ser integralmente computadas como "fração posterior" (correspondente à parcela do capital adquirido após 31.12.1983) e, portanto, sem direito à isenção vinculada no Decreto-Lei nº 1.510/76. Contesta que apenas 31,87% da sua participação se encaixariam na "fração anterior" (correspondente à fração remanescente do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983). Diz que, com o passar do tempo, a "fração posterior" superou a "fração anterior" porque a fiscalização segregou as correções monetárias incidentes sobre as ações originárias e as bonificadas subscritas até 31.12.1983 e aquelas incidentes sobre as ações originárias e bonificadas subscritas após 31.12.1983.

Argumenta o contribuinte que a isenção instituída pelo Decreto-Lei deve abranger todos os lotes de ações ou quotas correspondentes às participações mantidas pelo prazo de cinco anos durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, bem como as bonificações correspondentes a essas participações. Refere que a situação foi abordada no Parecer Normativo Coordenador do Sistema de Tributação – CST nº 68, de 23 de setembro de 1977 ("PN CST nº 68/77"), no qual restou confirmado o entendimento de que as bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem.

O impugnante conclui que a isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76 se aplica: (i) às participações societárias mantidas pela pessoa física pelo prazo de cinco anos durante a vigência do mencionado decreto, isto é, às participações societárias adquiridas até 31.12.1983, eis que a entrada em vigor da lei revogadora dessa isenção, Lei nº 7.713/88, se deu em 1º de janeiro de 1989; e, (ii) às bonificações decorrentes das participações societárias nessas condições, por expressa previsão do artigo 5º, caput, segunda parte, do referido Decreto-Lei.

Por fim, na hipótese de se manter os valores, o autuado pleiteia seja excluído da base de cálculo do ganho de capital os valores pagos a título de comissão pela intermediação da venda de quotas da DPZ realizada em 08.07.2011 nos montantes de R\$ 333.333,33 e de R\$ 466.666,66, conforme comprova com o recibo e a nota fiscal (anexos Docs. 05/06). Alega que os dispêndios com a comissão integram o custo de aquisição das quotas em referência e devem ser deduzidos do valor da alienação para fins de apuração de ganho de capital quando tal ônus não foi transferido ao adquirente, conforme estabelece o artigo 123, § 5º, do RIR/99:

(...)

Pelo exposto, entende que deve ser cancelado o lançamento efetuado sobre o ganho de capital apurado na venda das quotas da DPZ ou, pelo menos, devem ser excluídas da sua base de cálculo as despesas suportadas a título de comissão."

Conforme já exposto, a DRJ de origem julgou procedente em parte a impugnação, apenas para reconhecer o direito do RECORRENTE de deduzir da base tributável do ganho de capital os valores pagos a título de comissão pela intermediação da venda das suas quotas na DPZ. Transcrevo abaixo a ementa do acórdão de fls. 573/586:

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

Ano-calendário: 2011

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. 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. Inaplicável a isenção contida no artigo. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, por se encontrar revogada no momento da ocorrência do fato gerador.

AÇÕES DISTRIBUÍDAS POR BONIFICAÇÕES. As bonificações/quotas distribuídas pela empresa mediante incorporação de lucros ou reservas são consideradas ações novas cujo custo de aquisição é dado em função da origem das reservas que resultou na distribuição das ações a título de bonificação.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte”

DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 01/02/2016, conforme AR de fl. 590, apresentou o recurso voluntário de fls. 592/627 em 02/03/2016.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação. Nesta oportunidade (assim como na impugnação), alegou afronta ao art. 142 do CTN uma vez que, para que se verifique a efetiva realização da hipótese de incidência tributária é indispensável que se tenha certeza acerca dos fatos descritos no lançamento. Assim, a. Fiscalização possui o dever de apurar corretamente os valores supostamente devidos a título de tributo, sem espaço para subjetividades ou hipóteses alternativas de lançamento.

No entanto, defende que, no presente caso, teria havido nítida afronta aos preceitos legalmente definidos, na medida que “a D. Autoridade Fiscal apurou o crédito tributário supostamente devido segundo duas teses distintas, uma subsidiária à outra, isto é, apurou o valor do crédito tributário sustentando a tese de que não haveria direito adquirido

do Recorrente em relação à isenção prevista no artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/76 e, de modo alternativo, apurou o valor do crédito tributário admitindo que o Recorrente faria jus à mencionada isenção, porém apenas em relação a uma pequena parcela da participação alienada em 2011, razão pela qual haveria diferença no IRPF recolhido”.

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.

PRELIMINAR

Nulidade por afronta ao art. 142 do CTN

Em preliminar, a RECORRENTE requer a nulidade do lançamento, por entender que seria indispensável que o lançamento tivesse apontado certeza em relação aos fatos descritos, uma vez que *“a fiscalização possui o dever de apurar corretamente os valores supostamente devidos a título de tributo, sem espaço para subjetividades ou hipóteses alternativas de lançamento”*.

No entender do RECORRENTE, houve afronta ao art. 142 do CTN na medida que *“a D. Autoridade Fiscal apurou o crédito tributário supostamente devido segundo duas teses distintas, uma subsidiária à outra”*.

Contudo, entendo que não deve prosperar tal alegação de nulidade. Ao contrário do que defende o RECORRENTE, não entendo que a autoridade fiscal levantou duas teses alternativas de lançamento.

Seriam alternativas caso houvesse caso uma forma de lançamento substituísse a outra. Ou seja, que fossem hipóteses conflitantes entre si. No entanto, entendo que isto não ocorreu no caso concreto.

O presente processo tem por objeto a apuração de ganho de capital decorrente de alienação de participação societária. Não há uma alternativa de normas para criar hipóteses de incidência, mas sim uma separação do lançamento em períodos: um relativo à participação societária que teria sido adquirida até 31/12/83 (data limite para fazer jus à isenção do art. 1º, “d”, do Decreto Lei nº 1.510/76) e outro relativo à participação adquirida após esta data.

Por observar a formação de uma jurisprudência no sentido de reconhecer ao contribuinte o direito adquirido ao benefício fiscal do art. 1º, “d”, do Decreto Lei nº 1.510/76 quando houver o cumprimento dos requisitos ainda na vigência do referido diploma, a autoridade julgadora apenas segregou o que entendeu como a participação societária passível de ser englobada pela regra isentiva (a qual denominou de Fração Anterior – FA), daquela parte que, no seu entendimento, estaria fora da isenção (denominada de Fração Posterior – FP).

Neste sentido, não há hipóteses conflitantes entre si. Ou seja, não são lançamentos alternativos. A autoridade fiscal entende que deve haver a tributação do ganho de capital relativa a ambas as frações (FA e FP). No entanto, ainda que fosse reconhecido o direito ao benefício fiscal, chamou atenção para o fato de que a parcela da participação societária adquirida pelo RECORRENTE após 31/12/83 teria sido maior do que o alegado pelo contribuinte (a fiscalização apurou que 68,13% da participação do RECORRENTE teria sido adquirida após 31/12/83, enquanto o contribuinte reconhece que tal percentual representa apenas 14,51% de sua participação).

Ou seja, não é um caso de lançamento alternativo.

A forma de apuração utilizada pela autoridade fiscal visou, inclusive, facilitar a compreensão do próprio contribuinte e das autoridades julgadoras.

Neste sentido, entendo que não foram apontados vícios relacionados ao ato de constituição do crédito tributário especificados no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, nem qualquer afronta ao art. 142 do CTN, quais sejam:

Decreto nº 70.235/72:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

CTN:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Da leitura do Relatório do auto de infração e do TVF verifica-se de forma clara que a autoridade fiscal, munida da documentação do RECORRENTE, constatou que este não teria apurado corretamente o ganho de capital proveniente da alienação de parte de sua participação societária na DUA ILIBI, PETIT, ZARAGOZA PROPAGANDA LTDA. (DPZ).

Assim, munida das justificativas e documentos apresentados pelo contribuinte, apurou o ganho de capital na forma que entendeu como correta, conforme já exposto, deixando tudo explicitado no TVF.

A autoridade fiscal demonstra suas razões pela qual entende não haver direito adquirido à isenção do art. 1º, “d”, do Decreto Lei nº 1.510/76 (o que atinge as frações do lançamento denominadas FA e FP) e, ainda assim, defendeu que uma parcela da participação sequer estaria englobada pelo Decreto Lei nº 1.510/76 (o que atinge a fração do lançamento denominada FP).

Conforme acima exposto, o lançamento não se encontra eivado de vícios. Tanto que a RECORRENTE, em sua defesa, rebateu os fatos descritos pela autoridade lançadora, demonstrando entender perfeitamente as acusações que lhes foram imputadas.

Portanto, não merecem prosperar esses argumentos da RECORRENTE

MÉRITO

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

O RECORRENTE defende possuir direito adquirido à isenção de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF sobre os lucros auferidos em operação de alienação de cotas societárias ocorrida em 2011. Para tanto, alega que da participação de 33,33% que possuía da pessoa jurídica DUALIBI, PETIT, ZARAGOZA PROPAGANDA LTDA. (DPZ), 28,495% (o que representa 85,49% de sua participação total na sociedade) foi adquirida desde 1971. Desta forma, faz jus ao benefício fiscal pois já havia cumprido o requisito exigido pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 (permanecer por pelo menos 05 anos com a participação societária) quando este fora revogado pela Lei nº 7.713/88.

Neste sentido, afirma que a participação isenta de 28,495% representa 85,49% de sua participação total na sociedade, de forma que a participação não isenta de 4,83% representa 14,51% de sua participação total na sociedade.

Conforme adiante fundamento, entendo que assiste razão ao RECORRENTE.

Antes de mais nada, faz-se mister enfatizar que 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 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”*.

No entanto, quando da revogação do Decreto-Lei 1.510/76 e seu benefício de isenção, o RECORRENTE já havia cumprido a condição exigida para a sua concessão: a manutenção das cotas de participação societária em seu patrimônio pelo período de cinco anos. Isso porque o percentual de participação apontado como isento pelo RECORRENTE foi adquirido em 16/07/1968 (com uma pequena parcela alienada ainda em 21/06/1971), enquanto que a lei revogadora só foi publicada em 23/12/1988, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1989.

Nesse sentido, já havendo o contribuinte atendido o requisito objetivo estabelecido para a concessão da isenção, é certo que possui o direito adquirido para fazer gozo desta quando entender melhor para si, 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 acrescidos)

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 acrescentados)

Ademais, assiste razão ao RECORRENTE quando defende 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 7.1713/88.

Esse posicionamento, vale ressaltar, foi reafirmado em recentíssima 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 DE RENDA. 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 adquirido à isenção requerida pelo RECORRENTE:

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 ESTABELECENDO 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 o RECORRENTE tem direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienação de participação societária, 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

Da isenção do IRPF em relação às ações bonificadas

Conforme exposto no relatório, segundo a fiscalização, ainda que o RECORRENTE fizesse jus ao benefício fiscal, apenas 31,87% da participação do autuado (e não 85,49%) corresponderiam à fração remanescente do capital subscrito ou adquirido até 31.12.1983 (data limite para fazer jus à isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76).

Neste sentido, para facilitar a segregação do lançamento em decorrência de eventual reconhecimento do direito adquirido do RECORRENTE à isenção prevista pelo

Decreto-Lei nº 1.510/76, a autoridade lançadora classificou o lançamento em duas partes, quais sejam (fls. 24 e seguintes dos autos):

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

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%).

De acordo com a fiscalização, “no momento da alienação das quotas de capital da DPZ, em 08/07/2011, 31,87% da participação do sujeito passivo correspondiam à fração remanescente (incluindo atualizações) do capital subscrito ou adquirido até 31/12/1983 (FA)”. Para chegar a tal percentual, elabora os cálculos indicados no anexo I do TVF (fls. 36/39), onde demonstra que a chamada Fração Posterior (FP) é composta pelas bonificações (e respectivas atualizações monetárias) decorrentes de incorporação de lucros ou reservas de lucros ao capital social, ocorridas após 31/12/1983.

No entender da fiscalização, tais bonificações representa “um efetivo aumento do patrimônio pessoal de cada sócio/acionista representado pelo acréscimo patrimonial, em termos absolutos, decorrente da subscrição de novas quotas/ações no capital social da empresa a partir dos resultados gerados pela mesma”. Neste sentido, considerou que tais parcelas teriam sido adquiridas nas datas das respectivas bonificações estando, assim, fora do alcance da isenção prevista pelo Decreto-Lei nº 1.510/76, uma vez que ocorridas após 31/12/1983.

Contudo, não compartilho do mesmo entendimento adotado pela autoridade lançadora. S.m.j., as ações ou quotas distribuídas em bonificação aos sócios em virtude da integralização de Reserva para Subvenção de Capital, Reservas de Lucros e Lucros Acumulados não correspondem a novas aquisições de ações.

A despeito de haver aumento no número de ações, o recebimento das bonificações não acresce a participação societária percentual na empresa. Ou seja, o percentual de participação do RECORRENTE na sociedade DPZ não se altera. Isso porque a bonificação é mero ato contábil, e não negocial. Ou seja, as bonificações não exerceram qualquer influência sobre a situação patrimonial do RECORRENTE.

Pode-se dizer que o instituto da bonificação ocorre quando o capital social é aumentado pela capitalização de reservas. Neste caso, novas ações ou quotas são emitidas para os sócios da pessoa jurídica sem que ocorra o incremento do patrimônio líquido, apenas movimentação de valores entre contas que fazem parte do PL (reservas e/ou lucros acumulados para o capital social). Sendo assim, o valor da empresa não se altera, pois não há entrada de novos recursos.

Neste sentido, entendo que as bonificações distribuídas em razão do aumento de capital das pessoas jurídicas por aproveitamento de reservas ou lucros não distribuídos não se revestem de aquisição de nova participação societária.

Conforme doutrina citada pelo RECORRENTE, “as ações bonificadas representam mera expansão das antigas, tendo a natureza de acessões”; elas se incorporam e

acompanham um bem principal, que é justamente a participação societária que originou tal bonificação.

De acordo com Modesto Carvalhosa (Comentários a Lei das Sociedades Anônimas", 3º Volume, Editora Saraiva, pág. 601), o aumento mediante a capitalização de lucros ou reservas representa mero de aumento contábil, e não um aumento efetivo, uma vez que representa apenas o remanejamento de valores já existentes no balanço, sem mudança efetiva na consistência do patrimônio:

"O aumento mediante a capitalização de lucros ou reservas constitui mero remanejamento de valores já existentes no balanço, não havendo, conseqüentemente, mudança no volume financeiro, nem entrada de novos valores no patrimônio social, nem aumento do encargo dos acionistas (art. 106 e s.). Trata-se de aumento contábil, nominal ou gratuito, em contraposição ao aumento efetivo, real ou oneroso, que decorre da subscrição em dinheiro, bens ou direitos (art. 170). Trata-se de mera transferência, parcial ou total, do montante da conta de reserva para a conta de capital. O aumento é contábil, porque a elevação do valor do capital é produzida sem mudança efetiva na consistência do patrimônio. Difere também do aumento por subscrição (art. 170), já que, somente após a homologação deste, é que o valor acrescido passa a pertencer ao patrimônio social."

Neste sentido, entendo que 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. Portanto, não há sentido em diferenciar estas majorações da participação societária adquirida pelo contribuinte, eis que esta última não se altera mesmo com as capitalizações apontadas pela autoridade fiscal.

Assim, as bonificações devem ser consideradas como adquiridas nas datas de subscrição/aquisição das participações societárias a que corresponderem. O art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510/76 já previa tal natureza acessória ao dispor o seguinte:

"Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem."

Portanto, as bonificações relativas às participações originadas durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76 devem ter o mesmo tratamento dado ao "bem principal". Ou seja, também devem ser alcançadas pela isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76 as bonificações correspondentes às participações societárias mantidas pelo prazo de 5 anos durante a vigência do mencionado Decreto-Lei.

Válido também argumentar a observação apontada pelo RECORRENTE de que o acórdão proferido pelo TRF4 nos autos do processo nº 5014135-37.2011.4.04.7100 (utilizado no TVF como embasamento para a não extensão da isenção do Decreto-Lei nº 1.510/76 às bonificações ocorridas após 31/12/1983) foi reformado pelo próprio Tribunal

quando da atribuição de efeitos infringentes a embargos de declaração. O acórdão proferido na ocasião possui a seguinte ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. OMISSÃO. EQUÍVOCO.

(...)

2. Se o acórdão embargado partiu de premissa equivocada, cabe acolher os embargos declaratórios para a correção do julgado.

3. As bonificações e os desdobramentos são ajustes realizados pela empresa com o escopo de conferir maior liquidez às ações (desdobramento) ou de capitalizar reservas (bonificação), mas sem qualquer alteração no patrimônio líquido ou no valor real das ações. Desse modo, não há qualquer lógica em se cobrar imposto de renda nessas hipóteses, quando as ações que lhes deram origem, por força do Decreto-Lei nº 1.510/76, estão isentas do pagamento do imposto sobre ganho de capital. Inteligência do art. 5º do DL 1.570/76 e do PNCST nº 68 de 23.09.1977.

4. Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes.”

No caso dos autos, é fato incontroverso de que a parcela de participação societária do RECORRENTE objeto do presente processo (correspondente ao percentual de 28,495%) foi integralmente adquirido até 31/12/1983. Todos os demais acréscimos indicados pelo fiscal na planilha de fls. 36/39 foram decorrentes de bonificação em virtude da integralização de Reserva para Subvenção de Capital, Reservas de Lucros e Lucros Acumulados

Portanto, no presente caso, tendo em vista o reconhecimento do direito adquirido do RECORRENTE à isenção prevista no art. 4º, “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/76 (pelo fato de ter cumprido os requisitos ainda enquanto vigorava o referido diploma legal) em relação à participação societária correspondente a 28,495% da empresa DPZ, entendo que tal benefício fiscal também deve se estender às bonificações correspondentes à mencionada participação societária.

Deste modo, não deve subsistir o lançamento, haja vista que tem por objeto unicamente parcela de participação societária adquirida pelo RECORRENTE até 31/12/1983, também não merecendo prosperar a tributação de qualquer bonificação correspondente a tal participação que tenha ocorrido após a data 31/12/1983.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre alienação de participação societária (inclusive respectivas bonificações), ocorrida no ano de 2011, vez que o RECORRENTE possui direito adquirido à isenção instituída no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei 1.510/7676.

Processo nº 10880.723540/2015-45
Acórdão n.º **2201-003.954**

S2-C2T1
Fl. 689

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator