



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10880.915606/2012-89
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-011.525 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de março de 2024
Recorrente STELA YARA BLAY
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2007

JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E JUDICIAL EFEITOS. As decisões administrativas e judiciais proferidas por órgãos colegiados, sem lei que lhes atribua eficácia, não constituem normas complementares do Direito Tributário. As decisões judiciais fazem coisa julgada às partes, não beneficiando, nem prejudicando terceiros.

ATO ADMINISTRATIVO. MOTIVAÇÃO SUCINTA. INEXISTÊNCIA DE OFENSA AO PRINCÍPIO DA MOTIVAÇÃO E DO DIREITO DE DEFESA. Decisão sucinta não é sinônimo de decisão imotivada, como já decidido pelo STF em sede de repercussão geral (AI 791.292). Inexistência de nulidade do despacho decisório que negou pedido de restituição pelo contribuinte. Inexistência de cerceamento de defesa.

CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 162. O direito ao contraditório e à ampla defesa somente se instaura com a apresentação de impugnação ao lançamento.

IRPF. GANHO DE CAPITAL ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. INAPLICABILIDADE DO DECRETO-LEI Nº 1.510/76. Em respeito ao instituto constitucional do direito adquirido, o ganho auferido sobre operação de alienação de participação societária, mesmo que ocorrida após a revogação do Decreto-Lei que instituiu a isenção de IRPF, somente faz jus a tal benefício se as condições para a sua concessão foram cumpridas integralmente antes da vigência da legislação posterior que transformou a isenção em hipótese de incidência. A isenção prevista no artigo 4o do Decreto-Lei nº 1.510/76 só se mostra legítima para os casos de ações adquiridas ou subscritas até 31/12/1983.

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)

Marco Aurélio de Oliveira Barbosa - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula - Relator

(documento assinado digitalmente)

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Débora Fófano dos Santos, Fernando Gomes Favacho, Francisco Nogueira Guarita, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Thiago Álvares Feital e Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Presidente).

Relatório

Trata-se de manifestação de inconformidade, apresentada em 16/04/2012, fls. 10/35, contra Despacho Decisório da Delegacia Especial da Receita Federal do Brasil de Administração Tributária em São Paulo (DERAT SÃO PAULO), indeferindo o Pedido de Restituição de IRPF feito pela recorrente, no valor de R\$ 16.402.667,11, relacionado a um pagamento de Imposto de Renda Pessoa Física sobre ganho de capital na alienação de participação societária, código 6015, no valor de R\$ 17.317.217,12, relativamente à Declaração de Ajuste Anual do Exercício Financeiro de 2007, ano-calendário 2006.

Conforme exposto nos autos, o pedido de restituição foi feito através do PER/DCOMP nº 18850.40986.130212.2.2.04-9055, transmitido em 13/02/2012.

Feitas as considerações iniciais, passo ao relatório.

– Da Manifestação De Inconformidade

A causa de pedir da recorrente consiste nos eventos societários relacionados à empresa Porto Seguro S/A, com ênfase na integralização de capital e na alienação de ações.

Pelo Despacho Decisório, emitido em 01/03/2012, inexistiu valor disponível para restituição relativamente ao pagamento discriminado no PER/DCOMP. Nesse sentido, vejamos a redação do Despacho Decisório:

“ Valor do crédito pleiteado no PER/DCOMP: 16.402.667,11.

A partir das características do DARF discriminado no PER/DCOMP acima identificado, foram localizados um ou mais pagamentos, mas integralmente utilizados para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição.”

A contribuinte recorrente tomou ciência do despacho decisório por via postal, Aviso de Recebimento, anexado às fls. 06/07, em 15/03/2012. Em 16/04/2012, apresentou manifestação de inconformidade, reiterando o seu pedido conforme o PER/DCOMP.

Preliminarmente, suscitou a nulidade do Despacho Decisório, com ênfase na violação dos princípios da ampla defesa, contraditório, bem como na falta de motivação. Nesse

sentido, aduziu que: 1) não houve intimação para apresentação de documentação que comprovasse o seu direito à restituição; 2) a motivação do DESPACHO DECISÓRIO fundou-se apenas no conteúdo do Pedido Eletrônico de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação — PER/DCOMP; 3) a impossibilidade de acostar documentos dado o conteúdo simplista e genérico do DESPACHO DECISÓRIO; 4) supressão do direito à ampla defesa .

Nesta senda, buscou amparo na CF e no art. 3º da Lei n.º 9.784/99.

Quanto aos fatos, verbera na manifestação de inconformidade que:

1) refere-se a Imposto de Renda sobre ganhos líquidos em operação de venda de ações, ocorrida no mês de junho de 2006; 2) venda de 6.000.000 (seis milhões) de ações da PORTO SEGURO S/A, no mês de junho de 2006, com ganho líquido e Imposto de Renda Pessoa Física a pagar, conforme Declaração de Ajuste Anual Retificadora apresentada em nome do seu cônjuge, JAYME BLAY; 3) isenção com base no Decreto-lei n.º 1.510/76, mesmo que a operação de venda tenha ocorrido sob égide da Lei n.º 7.713/88, vez que se tratam de ações adquiridas desde 06/09/1945; 4) direito adquirido nos termos do inciso XXXVI do artigo 5º da CF/88.

Segundo a contribuinte recorrente, as ações alienadas no mês de junho do ano-calendário de 2006 da empresa PORTO SEGURO S/A (6.000.000 de ações) seriam ações adquiridas na vigência do Decreto-lei n.º 1.510, de 1976, e que, quando da venda, se teria cumprido a exigência do prazo de cinco anos, para efeito da isenção. Seriam ações originadas da empresa PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, constituída em 06/09/1945, usadas na integralização de capital da empresa PORTO SEGURO S/A, através das empresas GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A .

Esclarece que a empresa PORTO SEGURO S/A, conforme informações na manifestação de inconformidade e dos documentos juntados, foi constituída em 22/09/1997, portanto, em plena vigência da Lei n.º 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989.

No mérito, a recorrente aduz que, à luz dos eventos societários mencionados na sua manifestação de inconformidade e com espeque no que disciplina a Lei n.º 7.713/88 c/c o art. 4º do Decreto-lei n.º 1.510/76 e art. 5º, XXXVI, da CF/88, bem como em farta jurisprudência administrativa e judicial, tem direito inequívoco à restituição do imposto então pago por ocasião da alienação da participação detida no capital da PORTO SEGURO S/A.

Para tanto, vale-se do Decreto-lei n.º 1.510/76, art. 4º, alínea “d”, cuja disposição afastava a tributação nos casos de alienação de participação societária após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da sua subscrição ou aquisição. Complementa que a Lei n.º 7.713/88 impôs, indistintamente, para os fatos geradores ocorridos a partir 01/01/89, a incidência de IRPF sobre ganho de capital, porém, contrariamente à conclusão extraída de uma leitura apressada do seu art. 58, o novo normativo não afastou, “erga omnes”, o direito à não-incidência do imposto.

Nesta senda, a recorrente dispõe sobre seu direito adquirido garantido pela norma prevista no Decreto-Lei n.º 1.510/76. Assim, sustenta a impossibilidade de norma superveniente

causar prejuízo àquela situação jurídica verificada e incorporada ao seu respectivo patrimônio sob a égide da norma anterior.

Nas suas razões de inconformidade, a recorrente se vale de forma reiterada do estabelecido pelo § 4º, “d”, do art. 1º do Decreto-lei n.º 1.510/76, c/c o art. 5º da CF/88 e art. 6º da LICC e verbera que dúvida não pode remanescer de que, para o contribuinte pessoa física que adquiriu participação societária no período de vigência de tal dispositivo, ou seja, até 31/12/88, e a manteve em sua propriedade por período superior a 5 (cinco anos), não haveria mais como incidir o imposto de renda por ocasião de sua alienação.

Forte em tais fundamentos, pugnou pela procedência da manifestação de inconformidade para conseqüente restituição.

Para tanto, valeu-se também de jurisprudências oriundas dos Tribunais Superiores e desta Corte Administrativa.

Do Acórdão Proferido pela 1ª Turma da DRJ/FOR

Do impulso dos autos, entendeu a 1ª Turma da DRJ/FOR por unanimidade, em negar provimento à manifestação de inconformidade apresentada pela contribuinte recorrente.

Preliminarmente, no que concerne às arguições de cerceamento de defesa e de violação aos princípios do contraditório e ampla defesa suscitados, a decisão colegiada desacolheu a pretensão da contribuinte. Do mesmo modo, rejeitou a arguição de falta de motivação.

Ao decidir, fundamentou, com amparo no art. 29 do Decreto n.º 70.235/72, que a autoridade administrativa competente para apreciar o pleito poderá, segundo o seu convencimento pessoal, formar a sua livre convicção sobre os elementos trazidos aos autos, podendo, se assim o quiser, efetuar as diligências que entender necessárias à apuração da verdade material.

Com isso, ao julgar as preliminares arguidas, entendeu que o art. 65 da IN 900, de 2008, citado pela contribuinte recorrente, dispõe que a autoridade da RFB competente para decidir sobre a restituição, o ressarcimento, o reembolso e a compensação **poderá condicionar** o reconhecimento do direito creditório à apresentação de documentos comprobatórios do referido direito.

Com base no dispositivo acima, advertiu que a norma em questão empregou o verbo “poderá” na conjugação positiva, tomado no sentido de ser autorizado/permitido/facultado e não uma obrigação.

Concluiu que a autoridade não estava obrigada a intimar a contribuinte recorrente a apresentar a documentação comprobatória do seu direito à restituição.

Na mesma fundamentação, entendeu-se que o pagamento correspondente ao valor do crédito pleiteado havia sido integralmente utilizado para quitação de débitos do contribuinte, não restando crédito disponível para restituição. Nesse sentido, salientou que a valoração dos fatos e circunstâncias constantes dos autos foi feita livremente pelo julgador. Razão por que a

falta da dita intimação à interessada não torna o aludido Despacho Decisório nulo de pleno direito, como alega a senhora contribuinte.

Também entendeu que, não houve, no caso em exame, afronta ao primado da ampla defesa. Nesse ponto, destacou que a lide só vai se estabelecer com a apresentação tempestiva da manifestação de inconformidade ao despacho decisório que denegar o pedido de restituição. Considerou que, naquele momento, não existe nenhuma lide instaurada, apenas um pedido de restituição a ser apreciado pela autoridade competente. Por isso, dispôs não haver afronta ao Princípio da ampla defesa. Finalizou o julgamento das preliminares dispondo que tal princípio deve ser observado quando a decisão de 1ª instância, relativa ao pedido de restituição, for desfavorável ao contribuinte. É quando cabe ao contribuinte exercitar o seu direito de ampla defesa insculpido no art. 5º, inciso LV, da Carta Magna.

Ainda, o acórdão destacou sobre a não obrigatoriedade de vinculação do voto à jurisprudência dos tribunais superiores, bem como asseverou sobre a não obrigatoriedade da decisão ter que seguir a jurisprudência administrativa.

No mérito, ao apreciar as razões da manifestação, o colegiado de 1ª instância entendeu pelo desprovimento da manifestação de inconformidade, haja vista não haver direito adquirido da contribuinte recorrente à restituição de Imposto de Renda recolhido relativamente à Declaração de Ajuste Anual do Exercício Financeiro de 2007, ano-calendário 2006.

De pronto, entendeu que a operação de alienação das ações feita, no mês de junho do ano-calendário de 2006, não estaria acobertada pelo Decreto-lei nº 1.510, de 1976, e que não há que se falar em direito adquirido.

Reforçou que a incorporação de ações constitui uma forma de alienação em sentido amplo e que a contribuinte recorrente transferiu ações, por incorporação de ações, para outra empresa, a título de subscrição e integralização das ações que compõem seu capital, pelo valor de mercado.

Finalizou a fundamentação dispondo que a empresa PORTO SEGURO S/A, conforme informações na manifestação de inconformidade e dos documentos juntados, foi constituída em 22/09/1997, portanto, em plena vigência da Lei nº 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989. Na mesma linha, expôs que a contribuinte integralizou o capital social da empresa PORTO SEGURO S/A com ações da GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, fazendo uma operação de alienação, perdendo as ações das empresas investidoras e ganhando ações na empresa investida, dado que houve avaliação das ações da empresa investidora, na data do evento.

Por isso, entendeu-se pela inexistência de direito adquirido da contribuinte recorrente, pelo que foi negado provimento à manifestação de inconformidade.

Cientificada em 09/09/2020 (fls. 215), a contribuinte interpôs **Recurso Voluntário** em 09/10/2020 (fls. 291) alegando os mesmos temas da Impugnação.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Relator.

Da Tempestividade e Admissibilidade

Atesto a tempestividade da peça recursal, dado que, cientificada em 09/09/2020 (fl. 215), a contribuinte interpôs Recurso Voluntário em 09/10/2020 (fl. 291).

Ainda, o recurso voluntário atende aos demais requisitos legais, razão pela qual dele conheço.

Do Mérito

I – Da Não Vinculação A Decisões Judiciais

Em suas razões recursais, a Contribuinte Recorrente se vale de disposições legais e de jurisprudências para postular o que entende ser seu direito. Por oportuno, esclareço, desde já, que as decisões judiciais, à exceção das proferidas pelo STF sobre a inconstitucionalidade das normas legais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão. Do mesmo modo, em relação à Jurisprudência Administrativa, reforço que, não sendo o caso de súmula com efeito vinculante, devidamente relacionada em Portaria do Ministro da Fazenda, as decisões proferidas pelo órgão julgador de segunda instância não têm o condão de vincular os julgamentos, pelo fato de por não terem eficácia normativa, nos termos do inciso II do artigo 100 do Código Tributário Nacional.

Do Direito Adquirido À Isenção De IRPF Em Alienação De Participação Societária falar mais sobre a aquisição

A lide se resume em decidir se a disposição inserta na alínea 'd' do art. 4º do citado Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, revogada pelo art. 58 da Lei 7.713/88, pode ser imposta à contribuinte que supostamente cumpriu a condição exigida pela norma: alienação da participação societária após decorrido prazo mínimo de cinco anos da respectiva aquisição.

A Recorrente, em linhas gerais, defende possuir direito adquirido à isenção de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF sobre os lucros auferidos na operação de alienação de cotas societárias ocorrida em 2006. Para tanto, alega que sua participação societária na Porto Seguro S/A, inscrita no CNPJ/MF sob nº 02.149.205/0001-69 foi adquirida desde 15/12/1988. Desta forma, afirma que 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 da alienação das ações em 2006.

Aqui, faço uma ressalva sobre o histórico dos eventos societários relacionados à empresa Porto Seguro S.A. O tema foi muito bem tratado na decisão de 1º grau (fls. 201-204), pelo que, amparado pelo disposto no artigo 114, §12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634, de 21 de Dezembro de 2023), tomo-o de empréstimo para dispor sobre a titularidade das ações e o termo inicial de sua aquisição, senão vejamos:

“...

Na manifestação de inconformidade, quer nos fazer crer a senhora contribuinte que as ações alienadas no mês de junho do ano-calendário de 2006 da empresa PORTO SEGURO S/A (6.000.000 de ações) seriam ações adquiridas na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, e que se teria cumprido a exigência do prazo de cinco anos, para efeito da isenção. Seriam ações originadas da empresa PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, constituída em 06/09/1945, usadas na integralização de capital da empresa PORTO SEGURO S/A, através das empresas GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A .

Inicialmente deve-se esclarecer que a empresa PORTO SEGURO S/A, conforme informações na manifestação de inconformidade e dos documentos juntados, foi constituída em 22/09/1997, portanto, em plena vigência da Lei nº 7.713, de 1988, que entrou em vigor em 1º de janeiro de 1989.

De pronto, a operação de alienação das ações feita, no mês de junho do ano-calendário de 2006, não estaria acobertada pelo Decreto-lei nº 1.510, de 1976, e que não há que se falar em direito adquirido.

A senhora contribuinte vem argumentando que as ações da PORTO SEGURO S/A, negociadas na bolsa de valores, no mês de junho de ano-calendário de 2006, com ganho líquido no valor de R\$ 101.363.594,52 e correspondente Imposto de Renda Pessoa Física no valor de R\$ 15.194.489,17 são ações originadas da empresa PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, constituída em 06/09/1945. Essas ações foram utilizadas para integralização de capital das empresas GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A, GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, cujas ações foram utilizadas para integralização de capital da empresa PORTO SEGURO S/A .

Do exame dos eventos societários relacionados à empresa PORTO SEGURO S/A, constata-se que o capital social da empresa PORTO SEGUROS S/A foi constituído com conferência das ações das empresas GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A.

Constata-se, também, que o capital social da empresa ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A foi constituído com ações da GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A, e que o capital social da GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A foi constituído com ações da PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS.

É de se observar que, em todas essas operações de integralização da capital com ações de empresa investidora, houve alienação de ações. Há de se esclarecer que quando se integraliza capital em uma empresa com ações de empresa investidora adquire-se ações da empresa investida. Quando a senhora contribuinte usou das ações da empresa ROSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A para integralizar o capital social da PORTO SEGURO S/A ganhou ações da PORTO SEGURO S/A através das ações da ROSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A avaliadas pelo valor de mercado na data da negociação. Houve de fato uma alienação.

A integralização de bens da pessoa física no capital de pessoa jurídica configura indubitavelmente uma alienação, operação que significa a transferência de bens ou direitos de um patrimônio para outro através de qualquer negócio jurídico translativo da propriedade, ou, na definição mais precisa de De Plácido e Silva (in Vocabulário Jurídico, da Editora Forense) “alienação, também chamada de alheação e alheamento, é o termo jurídico, de caráter genérico, pelo qual se designa todo e qualquer ato que tem o efeito de transmitir o domínio de uma coisa para outra pessoa.”

As operações posteriores de alienação/transferência das ações da PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, as quais foram incorporadas no ativo da pessoa jurídica “GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A”, da pessoa jurídica ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A, não estão mais contempladas pelo disposto no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei 1.510, de 1976. Isso porque as referidas ações deixaram de pertencer a Stela Yara Blay, desde quando foi feita a integralização do capital social da “GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A”, mediante alienação das ações da PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, de que a senhora contribuinte diz que era possuidora desde 1983.

Portanto, a senhora contribuinte ao integralizar o capital social da empresa PORTO SEGURO S/A com ações da GUAPORÉ EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A e ROSAS EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A fez uma operação de alienação, perdendo as ações das empresas investidoras e ganhando ações na empresa investida, dado que houve avaliação das ações da empresa investidora, na data do evento.

Da mesma forma, ao integralizar o capital social da empresa ROSA EMPREENDIMENTOS E PARTICIPAÇÕES S/A com ações da GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A e PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, estava alienando as ações da empresa PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS.

Portanto, não tem cabimento o argumento de que as ações da empresa PORTO SEGURO S/A eram originadas das ações da empresa PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, constituída em 06/09/1945.

O ganho de líquido apurado no Demonstrativo da Apuração dos Ganhos Líquidos em Mercado de Renda Variável, em Bolsa de Valores, é relativo às ações da PORTO SEGURO S/A - CNPJ 02.149.205/0001-69. Consoante Ata da Assembléia Geral de Constituição da PORTO SEGURO S/A, consiste o bem alienado em ações de sociedade constituída na vigência da Lei nº 7.713, de 22/12/1988, DOU de 23/12/1988. Claramente, não se trata de negociação de ações da PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS - CNPJ 61.198.164/0001-60.

Os documentos anexados aos autos demonstram que as ações da PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS - CNPJ 61.198.164/0001-60, de titularidade da senhora contribuinte, desde 1983, foram inicialmente incorporadas ao capital social da empresa “GUAPORÉ VEÍCULOS E AUTO PEÇAS S/A”, quando da subscrição pela senhora contribuinte no capital social.

...”

Logo, com a razão o entendimento lançado na decisão de piso, ao dispor ser incabível a tese levantada pela Recorrente de que as ações da empresa PORTO SEGURO S/A eram originadas das ações da empresa PORTO SEGURO COMPANHIA DE SEGUROS GERAIS, constituída em 06/09/1945.

Ademais, o tema é bem conhecido por este Conselho Administrativo.

De todo modo, entendo ser relevante tecer algumas considerações sobre o instituto da ultratividade, qual seja a possibilidade de aplicação de uma norma mesmo após a sua revogação.

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 consumara, 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. (destaco)

“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 ulterior 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)

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. No seu bojo, ressalta a obrigatoriedade de atendimento às condições objetivas antes da revogação normativa.

Esse posicionamento, vale ressaltar, foi reafirmado em 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, aplicase 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 2017/00034220. Relatora: Ministra REGINA HELENA COSTA, Data de Julgamento, 02/05/2017, Data de Publicação: 10/05/2017) – Grifos acrescidos

Cumpra demonstrar que este próprio Conselho Administrativo de Recursos – CARF possui acórdãos que reconhecem o direito adquirido à isenção requerida pela RECORRENTE, condicionando, contudo, a isenção ao preenchimento dos requisitos objetivos quando da revogação da norma isentiva:

Ementa: ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF) Data do fato gerador: 31/03/2008 IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. O ganho auferido sobre operação de alienação de participação societária, mesmo que ocorrida após a revogação dos dispositivos do Decreto-Lei, faz jus à isenção prevista neste diploma se as condições para a sua concessão foram cumpridas antes de sua revogação.

Numero da decisão: 2201-009.777

Conforme se deduz, a matéria em apreço é de conhecimento deste Colegiado e, por isso, é objeto de jurisprudência oriunda desta turma, senão vejamos:

“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. [...]” (Processo n. 10865.721664/2016-65. Acórdão n. 2201-005.473, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 11.09.2019).”

Ora, em que pese o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal de 1988, impedir a modificação de direito adquirido por lei posterior, entendo que o caso concreto não merece ser amparado por referida norma.

É relevante 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. Vejamos:

“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”.

É de se destacar então que, quando da revogação do Decreto-Lei 1.510/76 e seu benefício de isenção, a Recorrente deveria ter cumprido a condição exigida para a sua concessão: a manutenção das cotas de participação societária em seu patrimônio pelo período de cinco anos.

Nesse ponto, tal condição não se mostrou atendida pela Contribuinte Recorrente.

Isso porque a participação societária apontada como isenta pela Recorrente foi adquirida em 15/12/1988 (fls. 63/72 dos autos), enquanto que a lei revogadora só foi publicada em 23/12/1988, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1989.

Nesse sentido, quando da vigência da lei revogadora a contribuinte ainda não havia atendido ao requisito objetivo estabelecido para a concessão da isenção, razão pela qual não possui o direito adquirido para fazer gozo desta, dada a superveniência da Lei que revogou tal benefício.

Sobre tal ponto, cumpre reiterar que a contribuinte adquiriu as ações objeto de pedido de restituição de IRPF em 15/12/1988, ou seja, apenas 08 dias antes de ser publicada a Lei nº 7.713/88.

Entendo, outrossim, que, para se valer da isenção fiscal pleiteada, a Recorrente deveria ter adquirido/subscrito suas ações até 31/12/1983, ou seja, 05 (cinco) anos antes da revogação do Decreto-Lei nº 1.510/76. Somente assim, teria preenchido plenamente os requisitos objetivos aptos a garantirem o direito adquirido requestado.

A meu juízo, quaisquer ações, inclusive as decorrentes de bonificações, recebidas a partir de 1º/01/1984, não são abarcadas pelo benefício previsto no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976.

Forte nesses fundamentos, não tem razão a Contribuinte.

CONCLUSÃO

Ante o exposto, conheço do recurso voluntário para, no mérito, negar-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Eduardo Fagundes de Paula

Fl. 13 do Acórdão n.º 2201-011.525 - 2ª Sejul/2ª Câmara/1ª Turma Ordinária
Processo n.º 10880.915606/2012-89