



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10920.724030/2015-71
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.227 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de março de 2020
Recorrente MOACYR ROGÉRIO SENS
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Ano-calendário: 2010

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.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar o recálculo do tributo devido considerando isento o ganho de capital obtido na alienação de ações adquiridas até 31/12/1983, alcançadas, portanto, pela isenção de que trata o Decreto-Lei 1.510/76.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiyama, Débora Fófano Dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente)

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 527/539, interposto contra decisão da DRJ em Brasília/DF de fls. 504/518, a qual julgou parcialmente procedente o lançamento de Imposto

de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 406/420, lavrado em 03/11/2015, relativo ao ano-calendário de 2010, com ciência do RECORRENTE em 10/11/2015, conforme AR de fl. 431.

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 3.605.464,50, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa de ofício de 75%.

De acordo com o Relatório Fiscal acostado às fls. 421/430, o RECORRENTE apresentou o pedido de restituição n.º 42949.18120.300713.2.2.04-3043, solicitando a devolução do imposto de renda pago indevidamente a maior através de DARF (código de recolhimento 6015) nos valores de R\$ 74.384,63 (pago em 30/12/2010) e R\$ 363.263,37 (pago em 28/01/2011), em razão da suposta apuração de prejuízo fiscal nas alienações de ações no mercado de renda variável.

Em decorrência deste pedido de restituição, a fiscalização solicitou a apresentação dos comprovantes referentes às compras e vendas realizadas na Bolsa de Valores.

Ademais, em análise à declaração de rendimentos do exercício de 2011, constatou um acréscimo patrimonial a descoberto no montante de R\$ 2.798.048,07. Assim, o RECORRENTE foi intimado para comprovar a existência de rendimentos tributáveis, isentos ou não tributáveis aptos a justificar o acréscimo patrimonial.

Em sua resposta sobre o prejuízo nas alienações de ações no mercado de renda variável (fls. 14/292), o contribuinte apresentou cópias dos documentos (notas de corretagem, etc.) e de planilha contendo a apuração de ganho/prejuízo relativamente à venda das ações no mercado de renda variável (fls. 18/20). No entanto, alegou que possuía parte das ações da empresa WEG S.A. desde a década de 60, assim o ganho de capital era isento nos termos do Decreto-Lei n.º 1.510/1976. Elaborou planilha onde segregou a parcela isenta de cada venda (fls. 22/23).

Quando da resposta à intimação acerca do acréscimo patrimonial a descoberto (fls. 295/404), também acompanhada de diversas notas de corretagem, o RECORRENTE alegou que (i) houve valor de Ganho de Capital compensado por prejuízos, que não foram somados aos Rendimentos Tributados Exclusivamente na Fonte, mas que constantes das Fichas de Apuração de Ganho de Capital; (ii) apurou ganho de capital exonerado pelo Decreto-Lei n.º 1.510 de 1976, porém não o informou no campo dos rendimentos isentos.

Por sua vez, a fiscalização entendeu que a isenção outorgada pelo Decreto-Lei n.º 1.510/1976 foi revogada pelo art. 58 da Lei n.º 7.713/1988, antes, portanto, da ocorrência do fato gerador da alienação das ações da WEG, que ocorreram nos meses de novembro e dezembro de 2010.

Desta forma, adotando-se a planilha trazida pelo contribuinte, que contém os ganhos/prejuízos e o cálculo do imposto de renda (com algumas alterações realizadas pela fiscalização e não considerando a exoneração dos valores dos ganhos alegada pelo contribuinte), a autoridade fiscal elaborou as planilhas ANEXO I e ANEXO II, que demonstram, respectivamente: (i) os ganhos e prejuízos fiscais apurados pelo RECORRENTE no período de 19/5/2008 a 21/12/2010 e (ii) a apuração dos valores de imposto de renda oriundo do ganho líquido apurado nos meses de novembro e dezembro de 2010.

Com relação ao valor de R\$ 437.648,00, a fiscalização reconheceu a existência de espontaneidade no recolhimento efetuado pelo RECORRENTE, e sugeriu que fosse apresentada a DCOMP, para compensar parte do débito objeto do lançamento ora analisado.

As datas de apuração e os valores objetos deste lançamento estão sintetizados na tabela abaixo reproduzida:

Data de apuração	Valor do imposto devido(R\$)
24/11/2010	0,00
26/11/2010	20.137,49
29/11/2010	88.173,53
30/11/2010	77.668,93
01/12/2010	396.157,20
02/12/2010	2.981,99
03/12/2010	69.405,13
06/12/2010	89.979,15
07/12/2010	257.126,22
08/12/2010	1.741,79
09/12/2010	37.199,97
10/12/2010	341.141,02
15/12/2010	43.507,33

16/12/2010	6.534,69
17/12/2010	124.446,62
20/12/2010	29.836,90
21/12/2010	30.150,89

Consequentemente, com relação ao acréscimo patrimonial a descoberto, a fiscalização constatou a sua inexistência após a cópia dos documentos trazidos pelo contribuinte, pois observou que os valores dos ganhos líquidos obtidos no mercado de renda variável nos meses de 11 e 12/2010 não foram informados na declaração de rendimentos do exercício de 2011, ano-calendário 2010.

Impugnação

A RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 440/451 em 09/12/2015. Ante a clareza e precisão didática do resumo da Impugnação elaborada pela DRJ em Brasília/DF, adota-se, *ipsis litteris*, tal trecho para compor parte do presente relatório:

IMPUGNAÇÃO

Depois da ciência do Auto de Infração, o Contribuinte apresentou Impugnação às fls. 440/466. Reporta-se aos termos da autuação e expõe os argumentos de defesa adiante sintetizados.

1. Preliminares

1.1. Requerimentos

Requer a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN, e prioridade na tramitação destes autos, com fulcro no Estatuto do Idoso e no artigo 69-A da Lei nº 9.784/1999.

1.2. Nulidade do Auto de infração

Recorre aos artigos 145 e 150, inciso IV, da Constituição Federal, ao §1º do artigo 316 do Código Penal e a ensinamentos doutrinários para apontar indevida exigência e aplicação de multa sobre valores já recolhidos (DARF de R\$ 74.384,63 e R\$ 363.263,37) e com pedido de restituição devida protocolizado na Receita Federal do Brasil.

Em relação a tais recolhimentos, assevera que o agente público “quer impelir o REQUERENTE ao pagamento de tributo, e principalmente de multa, que a referida autoridade sabe – pois foi por ela mesma, apurado – é indevido, posto que já recolhido”.

Observa que na Planilha 1 – ANEXO I, existe erro na determinação do valor de venda das ações, extraídas da Notas de Corretagem, pois não foi deduzido o valor das despesas de corretagem. Como exemplo, cita a Nota de Corretagem 18756 de 25/07/2008, apontada pelo Auditor Fiscal no valor de R\$ 77.700,00, entretanto, descontadas as despesas, o valor correto é de R\$ 77.465,96.

Pugna, em vista do exposto, pela nulidade do Auto de Infração.

1.3. Reconsideração de entendimento contrário à Súmula Vinculante nº 544 do STF

Pontua que a Súmula nº 544 do Supremo Tribunal Federal – STF garante o direito a isenções tributárias concedidas sob condição onerosa.

Por isso, assevera que deve ser afastado o entendimento da autoridade lançadora que, em decorrência da revogação dos artigos 1º ao 9º do Decreto-Lei nº 1.510/1976, afastou o direito à exoneração do ganho de capital nas operações de renda variável de ações que possuía por mais de 5 anos, uma vez atingida a condição estabelecida na vigência do referido Decreto.

Ressalta que posição contrária à Súmula nº 544 do STF deve explicitar as razões, o que não se verifica no RAF, exigência definida pelo §3º do artigo 56 da Lei nº 9.784/1999.

2. Fundamentos de Mérito

Argumenta que o direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre ganho de capital pela venda das ações em apreço está garantido pelo conteúdo do artigo 4º, alínea d, do Decreto nº 1.510/1976. Entende que o benefício não foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/1988, garantia prevista no inciso XXXVI do artigo 5º, da Constituição Federal e na Lei de Introdução do Código Civil.

Enfatiza a existência da Súmula nº 544 do STF, além de decisões dos tribunais e julgados administrativos de primeira e segunda instâncias, em sentido contrário aos fundamentos expostos pelo Auditor Fiscal no RAF.

Repisa que o direito adquirido de alienar as ações com isenção do imposto de renda já havia se incorporado ao patrimônio do Contribuinte (situação jurídica definitivamente constituída) no momento da vigência da lei nova, haja vista a titularidade das ações por mais de cinco anos na vigência do mencionado Decreto.

Por isso, nada deve ser tributado em decorrência da transferência de propriedade das ações em referência, como prevê os artigos 116, 117 e 178 do CTN.

Assevera, portanto, que as planilhas apresentadas no lançamento não devem prevalecer, devendo ser substituídas pelo ANEXO I apenso à peça contestatória, o qual determina o valor de ganho de capital exonerado de imposto de renda.

Pugna pela aceitação da apuração do ganho de capital de renda variável entregue com a DAA do exercício 2011, ano-calendário 2010, ensejando, dessa forma, a restituição dos valores pagos a maior, conforme os DARF e PER/DCOMP apresentados.

3. Pedidos

Requer seja acolhida a Impugnação, suspensa a exigibilidade do crédito tributário e dada a prioridade/celeridade no julgamento da controvérsia diante da avançada idade do Contribuinte.

Solicita, ainda, a decretação de nulidade do Auto de Infração pelos motivos apontados e, com base nos fatos narrados e fundamentos legais, espera julgamento procedente da Impugnação.

Por fim, protesta pelo deferimento do Pedido de Restituição formulado por meio da PER/DCOMP nº 42949.18120.300713.22.04-3043.

Da Decisão da DRJ convertendo o julgamento em diligência

Na primeira oportunidade que apreciou a celeuma, a DRJ em Brasília/DF entendeu por determinar a conversão do julgamento em diligência, conforme Resolução nº 03-000.577 (fls. 469/471), para sanar dúvidas alegadas pela defesa, solicitando à autoridade competente da DRF Joinville – SC “*o reexame das planilhas constantes das fls. 415/419, no sentido de considerar as despesas de corretagem e demais deduções legais destacadas nas Notas de Corretagem apresentadas durante a ação fiscal, fls. 130/371, e verificar possíveis divergências entre os valores de venda transportados*”.

Dessa forma, foram elaborados o Anexo A (Apuração do ganho/prejuízo na venda de ações no mercado de renda variável, considerando as deduções legais sobre as vendas) e o Anexo B (Deduções do valor da venda de ações no mercado de renda variável – taxas de liquidação, emolumentos e corretagem sobre as vendas), às fls. 474/482.

Intimado, o Contribuinte argumenta, em síntese, às fls. 489/491, que o novo cálculo “*continua contendo incorreções*”, pois a distribuição e a proporcionalização das corretagens na forma adotada pela autoridade fiscal eleva indevidamente o custo das ações e reitera que as ações da empresa WEG “*estão amparadas pela exoneração do ganho de capital*”.

Da Decisão da DRJ

Quando da apreciação do caso, a DRJ em Brasília/DF julgou parcialmente procedente o lançamento, conforme ementa abaixo (fls. 504/518):

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Ano-calendário: 2010

PRELIMINAR DE NULIDADE.

Regularmente instaurada a ação fiscal, mediante a emissão do Mandado de Procedimento Fiscal acompanhado da lavratura do Termo de Início de Fiscalização, dos quais o contribuinte teve regular ciência, descabe a arguição de vício na origem do procedimento fiscal. Não se evidencia a nulidade do lançamento quando estão presentes todos os requisitos legais para sua constituição.

CONSTITUCIONALIDADE. DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis. As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. NÃO-INCIDÊNCIA REVOGADA PELA LEI Nº 7.713/1988.

Inexiste direito adquirido a isenção, salvo se houver sido concedida a prazo certo e sob condição onerosa - artigo 178 do CTN. Para que possa haver a fruição do benefício, a lei isentiva deve estar em vigor no momento em que ocorre o fato gerador. Raciocínio que se aplica a hipóteses de não-incidência. A não-incidência prevista no Decreto-lei nº 1.510/1976, artigo 4º, alínea d, não gerou direito adquirido ao contribuinte, pois não era onerosa e nem foi estabelecida a prazo determinado. Entendimento pacificado pelo enunciado da Súmula nº 544 do STF. Está sujeita ao imposto sobre o ganho de capital a alienação de participação societária efetuada a partir de 1º de janeiro de 1989, ainda que, nessa data, já houvesse decorrido o período de cinco anos da subscrição ou aquisição da participação.

MOMENTO DE OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. APLICAÇÃO DE LEI VIGENTE.

O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Em caráter preliminar, a autoridade julgadora entendeu que o RECORRENTE não tinha direito à isenção alegada, posto que o artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/1976, foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/1988. Assim, o ganho de capital auferido estaria sujeito à tributação ainda que o RECORRENTE tivesse a propriedade das ações há mais de cinco anos na data da alienação.

No mérito, a autoridade julgadora entendeu pela procedência em parte da impugnação, acatando o argumento que a apuração que deu origem ao auto de infração não considerou as deduções legais sobre as vendas (taxas de liquidação, emolumentos e corretagem), assim determinou a alteração do ganho/prejuízo em conformidade com os valores apurados no Anexo A do retorno da diligência fiscal (fls. 476/479). Segue trecho da decisão recorrida:

Tal circunstância levou a alteração da omissão de imposto identificada na operação de alienação de 14.200 ações da WEG, realizada no dia 26/11/2010, alterando o valor

do ganho apurado de R\$ 134.357,01 para R\$ 99.394,96, conforme quadros a seguir demonstrados:

OMISSÃO AJUSTADA NESTE JULGAMENTO					
Data da Venda	Quantidade	Valor Venda	Custo	Ganho Líquido	OMISSÃO APURADA AJUSTADA
28/11/2010	14.200	322.109,00	44.362,39	277.017,61	99.394,96

Por fim, a autoridade julgadora também acatou o argumento de que o pagamento dos DARF's nos valores de R\$ 74.384,63 e R\$ 363.263,37 (objeto do pedido de restituição apenso – processo n.º 10920.721942/2015-91), por se tratarem de impostos já recolhidos espontaneamente, devem ser computados para compensar os valores lançados, devendo, consequentemente, ser afastado o lançamento da multa de ofício e juros incidentes sobre esta parcela compensada. Assim, o imposto foi recalculado da seguinte forma:

CÁLCULO DO IMPOSTO					
Mês	Infração	Imposto	Imposto Recolhido Espontaneamente	Imposto Devido Ajustado	Multa (%)
Novembro	1.205.439,19	180.815,88	-74.384,63	106.431,25	75
Dezembro	9.538.410,37	1.430.761,56	-363.263,37	1.067.498,19	75
TOTAL	10.743.849,56	1.611.577,44	437.648,00	1.173.929,44	75

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 09/10/2019, conforme Termo de Ciência por Abertura de Mensagem de fls. 524, apresentou o recurso voluntário de fls. 527/538 em 01/11/2019.

Em suas razões, reitera os argumentos da Impugnação.

Posteriormente, foram apensados a estes autos o processo reflexo (processo n.º 10920.721942/2015-91), conforme resume a informação de fl. 546. Sendo assim, ambos os processos foram distribuídos a este Conselheiro, pois fui o relator originário do processo n.º 10920.721942/2015-91).

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Relator.

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

MÉRITO

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

Em apertada síntese, o presente lançamento ocorreu pois a Autoridade Fiscal identificou operação que originou ganho de capital, omitido pelo RECORRENTE, na venda de ações da WEG S/A a partir de nov/2010. Em sua defesa, o RECORRENTE afirma que a participação societária alienada se encontrava englobada pela isenção concedida pelo Decreto-Lei 1.510/76.

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”.

Com isto, surgiu o questionamento se o contribuinte que já havia cumprido os requisitos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 faria jus a manutenção da isenção.

Neste sentido, entendo que já havendo a 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 acrescidos)

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

É que a conservação da propriedade de ações por um prazo de cinco anos configura uma condição onerosa, vez que se tratam de bens negociáveis cujo valor sofre com as inflexões e intempéries do mercado. Além disso, estava implícito no ditame normativo do Decreto-Lei 1.510/76 que, para usufruir da isenção, deveria o contribuinte renunciar a qualquer oportunidade de negociação das cotas nos cinco anos subsequentes a sua aquisição ou

subscrição. Ele deveria privar-se, então, de obter lucro imediato e certo caso optasse por desfrutar de um benefício maior – a alienação isenta de IRPF – porém incerta.

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

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

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

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

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

Doutro lado, o Superior Tribunal de Justiça – STJ possui inúmeras decisões no sentido de considerar isentas de tributação pelo imposto de renda operações de alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do Decreto-Lei 1.510/76, mesmo que a transação tenha ocorrido após a entrada em vigor da Lei nº 7.1713/88.

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

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

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

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

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

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

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

VI - Agravo Interno improvido.

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

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO 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 AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO A 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)

Ademais, importante ressaltar que tal matéria foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, conforme se vê abaixo:

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.

Neste sentido, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88, de que o mesmo possui direito adquirido à isenção do imposto de renda quando da alienação de sua participação societária. A informação acima também indica como deve ser feita essa comprovação/apuração

da aquisição das ações e cumprimento do prazo exigido para isenção; ademais, evidencia que ainda existe uma discussão acerca das ações bonificadas.

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

Para comprovar suas alegações, o RECORRENTE junta aos autos suas declarações de bens dos anos de 1976 a 2007 (fls. 27/129). Analisando tais documentos, constata-se que na declaração de bens relativa ao ano-calendário de 1983 (exercício 1984), o RECORRENTE declarou possuir 20.707.416 de ações da WEG S/A em 31/12/1983 (fls. 99), conforme abaixo reproduzido:

08.	20.707.416 - ações da Eletromoto-		.00		
	res WEG S/A., sendo:		.00		
	931.358 ações pertencente a minha		.00		
	esposa,		.00		
	1.662.778 ações adquiridas em /83		.00		
	10.353.708 ações bonificadas em/83		.00		
	309.070 ações transferidas em/83	13.920.153	.00	42.552.526	

Em 31/12/1988 a situação era a seguinte (fl. 85):

13	3.434.796 ações da WEG S.A. sendo que				
	2.576.097 ações foram bonificadas em 1988	1	31	5.270,12	22.916,38

É possível verificar que houve uma aparente redução das ações. Porém, não foi isso que ocorreu, haja vista que entre as declarações dos exercícios 1986 (fl. 94) e 1987 (fl. 91), e também entre os exercícios 1988 (fl. 88) e 1989 (fl. 85), ocorreu uma troca de moeda corrente no país. Nota-se que o valor dos bens foi dividido por 1000 entre as mencionadas declarações, apesar de o número de ações apenas crescer.

Logo, quando da revogação do Decreto-Lei 1.510/76, parte das ações do RECORRENTE já havia cumprido a condição exigida para o benefício de isenção: a manutenção das cotas de participação societária em seu patrimônio pelo período de cinco anos. Isso porque, sua posição acionária em dezembro/1983 era um saldo positivo de 20.707.416 ações da WEG, sendo também possível notar que ao menos uma parte dessas ações permaneceu em seu patrimônio até dezembro/1988 (não há nos autos a declaração do exercício 1985/ano-calendário 1984, razão pela qual não é possível verificar se ocorreu uma venda de ações no período).

Portanto, dita participação foi adquirida antes de 31/12/1983, enquanto a lei revogadora só foi publicada em 23/12/1988, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1989; ou seja, para as ações adquiridas até 31/12/1983 foi cumprido o requisito de permanecer com as ações por 5 anos. As demais ações adquiridas após 31/12/1983 não fazem jus à isenção do Decreto-Lei 1.510/76. É que, conforme adiante exposto, as ações adquiridas após 31/12/1983 não cumpriram o requisito para gozo da isenção antes da revogação do art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei 1.510/76.

Neste sentido, referida participação societária está isenta do ganho de capital.

Ocorre que, ao analisar de forma cuidadosa a planilha trazida pelo RECORRENTE acerca da venda das ações da WEG (fls. 22/23), é possível identificar que o contribuinte apenas trata que 76,95% do ganho seria isento. Contudo, s.m.j., este não é o melhor modo de apartar a venda de ações adquiridas antes de 31/12/1983 e aquelas adquiridas após esta data. Não é por este método que se deve apurar o estoque e a venda de ações.

Para controlar o estoque de ações do contribuinte, adota-se a regra contábil do “primeiro a entrar, primeiro a sair” (PEPS), de forma que as primeiras ações vendidas são sempre as mais antigas. Deste modo, todas as operações de venda de ações da WEG informadas após 31/12/1983 devem reduzir o saldo positivo de ações isentas, pois estas são as mais antigas no estoque no contribuinte. Não fosse isso, todas as vendas do contribuinte contemplariam eternamente uma parte isenta, o que não é o método adequado para controle do estoque de ações.

Com isso, deve ser dado provimento ao recurso do contribuinte para reconhecer a isenção das ações adquiridas até 31/12/1983. Assim, a autoridade fiscal deve refazer a planilha de “Apuração do ganho/prejuízo na venda de ações no mercado de renda variável” (fls. 476/479), pois os ganhos isentos decorrentes das vendas das ações isentas da WEG não devem impactar no prejuízo acumulado.

Somente assim será possível identificar se as ações da WEG vendidas em novembro e dezembro de 2010 (objeto deste lançamento) eram ainda parte das ações isentas. Ademais, também será possível verificar se há saldo de prejuízo acumulado suficiente para compensar os ganhos tributáveis experimentados em novembro e dezembro de 2010.

Esclareça-se que, após a nova apuração do ganho de capital, na eventual existência de ganho de capital tributável nos meses de novembro e dezembro de 2010 (mesmo após o reconhecimento da isenção e do cálculo do novo prejuízo acumulado), este valor remanescente deve ser compensado com o valor espontaneamente pago pelo contribuinte de R\$ 74.384,63 e R\$ 363.263,37 (objeto do pedido de restituição apenso – processo nº 10920.721942/2015-91), pois, conforme já decidiu a DRJ neste processo, tratam-se de impostos já recolhidos espontaneamente e devem ser computados para compensar os valores lançados.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PARCIAL PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, nos termos das razões acima expostas, para reconhecer isenta do ganho de capital a participação societária adquirida até 31/12/1983, por cumprir o requisito estabelecido pelo art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei 1.510/76, antes de sua revogação.

Nestes termos, a unidade preparadora deve refazer a planilha de “Apuração do ganho/prejuízo na venda de ações no mercado de renda variável” (fls. 476/479) a fim de excluir do ganho de capital objeto deste lançamento as ações isentas e, além disso, compensar o ganho tributável remanescente com o novo prejuízo acumulado a ser apurado pela mesma planilha a ser refeita (já que os ganhos isentos decorrentes das vendas das ações isentas da WEG ao longo do tempo não devem impactar no prejuízo acumulado).

Por fim, o ganho de capital tributável remanescente nos meses de novembro e dezembro de 2010 (após o reconhecimento da isenção e do cálculo do novo prejuízo acumulado) deve ser compensado com o valor espontaneamente pago pelo contribuinte de R\$ 74.384,63 e R\$ 363.263,37 (objeto do pedido de restituição apenso – processo nº 10920.721942/2015-91), pois, conforme já decidiu a DRJ, estes valores são impostos já recolhidos espontaneamente e devem ser computados para compensar os valores lançados.

(documento assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim