



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

Processo nº 10980.011565/2008-45
Recurso nº Voluntário
Acórdão nº 2101-01.121 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 12 de maio de 2011
Matéria IRPF - Ganho de capital - Isenção do Decreto-lei 1.510/76
Recorrente FRANCISCO CUNHA PEREIRA FILHO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2004

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO CONDICIONADA. OBSERVÂNCIA DE CONDIÇÃO IMPLEMENTADA PELO DECRETO-LEI N.º 1.510/1976 NO PERÍODO DE SUA VIGÊNCIA. POSTERIOR REVOGAÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO.

A observância, sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei n.º 1.510, de 1976, da condição de isenção por ele implementada, de manutenção das ações pelo período mínimo de cinco anos, ainda que a alienação da participação societária tenha sido realizada sob a vigência de nova lei que revogou o benefício, não perfaz a hipótese de incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital. Direito adquirido do contribuinte, devendo ser reconhecida a isenção do ato de alienação da participação societária perpetrado pelo Recorrente (art. 5º, XXXVI, da Constituição; art. 6º, *caput* e §2º, da LINDB; e art. 178 do Código Tributário Nacional).

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os Membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto do Relator. Fez sustentação oral o advogado José Machado de Oliveira, OAB-PR 5366.

(assinado digitalmente)

JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS

Presidente Substituto

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

Participaram do julgamento os Conselheiros José Raimundo Tosta Santos (Presidente Substituto), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Celia Maria de Souza Murphy, José Evande Carvalho Araujo (convocado), Maria Paula Farina Weidlich (convocada) e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fls. 160/180) interposto em 24 de novembro de 2008 (fl. 160) contra acórdão proferido pela 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Curitiba/PR (fls. 149/156), do qual o Recorrente teve ciência em 24 de outubro de 2008 (fl. 159), que, por unanimidade de votos, julgou não impugnada a glosa de despesas médicas e procedente a parte impugnada do auto de infração de fls. 116/119, lavrado em 08 de agosto de 2008, em decorrência de omissão de rendimentos provenientes de ganhos de capital na alienação de quotas não negociadas em bolsa e de dedução indevida de despesas médicas, verificadas no ano-calendário de 2003.

O acórdão recorrido teve a seguinte ementa:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Exercício: 2004

MATÉRIA NÃO IMPUGNADA. GLOSA DE DESPESAS MÉDICAS.

Considera-se como não-impugnada a parte do lançamento com a qual o contribuinte concorda.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS. EFEITOS.

As decisões judiciais e administrativas, não 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.

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO.

Não constitui direito adquirido a isenção que não foi concedida sob determinadas condições e por prazo certo, que pode ser revogada a qualquer tempo por lei.

GANHOS DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Incide o imposto de renda sobre os ganhos de capital obtidos na alienação de participação societária.

JUROS DE MORA. INCIDÊNCIA SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

O crédito decorrente da multa de ofício, não pago no vencimento, dá ensejo à cobrança de juros de mora (art. 161, CTN).

Lançamento Procedente” (fls. 149/150).

Não se conformando, o Recorrente interpôs recurso voluntário (fls. 160/180), aduzindo em breve síntese: a) que a previsão da alínea “d” do art. 4º do Decreto-lei n.º 1.510/76 trata de regra de não incidência tributária, instituto esse que difere da isenção, exarando o legislador um juízo negativo para hipótese de incidência, manifestando claramente que não incide imposto sobre a renda nos resultados obtidos na venda de participações societárias pelas pessoas físicas, caso permaneçam no seu patrimônio por mais de cinco anos, contados da data da sua subscrição ou aquisição; cumprido o referido requisito, assegurado está o direito à não incidência do imposto, independentemente da data da alienação e do respectivo ganho de capital havido, constituindo direito adquirido do contribuinte; b) que ainda que se entenda tratar de uma regra isentiva, o IRPF não seria devido, incidindo o preceito da Súmula n.º 544 do STF, que veda a supressão de isenção que tenha sido outorgada sob condição onerosa; c) ser improcedente o cálculo dos juros de mora sobre a multa de ofício, na linha do entendimento consignado em julgados dos Conselhos de Contribuintes, hoje CARF.

É o relatório.

Voto

Conselheiro ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA, Relator

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade, motivo pelo qual dele conheço.

Cuida-se, no presente caso, da análise de lançamento relativo ao ganho de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa.

Como se verifica dos autos, o Recorrente era detentor, desde 1962, de ações da Editora Gazeta do Povo S/A e, com a incorporação desta pela empresa Paraná Mídia Participações S/A, em 2003, passou a deter quotas da empresa incorporadora. É o que se extrai do “Protocolo e Justificação da operação de incorporação da totalidade das ações da Editora Gazeta do Povo S/A pela Paraná Mídia Participações S/A”:

“A **INCORPORAÇÃO** implica em: (i) transferir para o patrimônio da **INCORPORADORA** as ações detidas pelos acionistas da **INCORPORADA**; e (ii) entregar aos acionistas da **INCORPORADA** ações da **INCORPORADORA**.

Cada ação de emissão da **INCORPORADA** será substituída por 5.030.000 (cinco milhões e trinta mil) ações de emissão da **INCORPORADORA**, tendo em vista que as relações de substituição entre as ações da **INCORPORADA** por ações de emissão da **INCORPORADORA** serão baseadas na relação entre o valor patrimonial do acervo líquido da **INCORPORADORA** e o valor econômico do acervo líquido da **INCORPORADA**, tendo a data-base de 30 de setembro de 2003” (fl. 32).

Diante desse quadro, o Fisco procedeu à autuação do Recorrente sob a rubrica “OMISSÃO DE GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE AÇÕES/QUOTAS NÃO NEGOCIADAS EM BOLSA”.

À luz do art. 61 da Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal n.º 11, de 21/06/2006, consignou que, entre as opções estatuídas por referido normativo, (i) de incluir, em sua declaração, o direito sobre as ações pelo valor pelo qual foram recebidas, tributando como ganho de capital a diferença entre este e o valor declarado na participação extinta ou, de outro modo, (ii) incluir os direitos pelo mesmo valor da participação extinta, diferindo a tributação do ganho de capital no momento da sua alienação, optou o Recorrente pela primeira alternativa, declarando o valor recebido em decorrência da avaliação pela participação societária na empresa Editora Gazeta do Povo S/A, cujas ações foram transferidas para o patrimônio da incorporadora, Paraná Mídia Participações S/A.

O Recorrente, por sua vez, em seu recurso voluntário, sustenta que o Decreto-lei n.º 1.510, de 27 de dezembro de 1976, estabeleceu hipótese de não incidência do imposto sobre a renda “*nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação*”.

Ainda que o decreto-lei em referência estabelecesse verdadeira isenção, aduz que haveria direito adquirido seu, diante do cumprimento da condição onerosa antes da revogação do benefício.

Embora entenda que a hipótese dos autos consubstancia verdadeira isenção, e não de não incidência, assiste razão ao Recorrente quanto à alegação da necessária preservação do direito adquirido no caso concreto.

De início, importante verificar que, à luz da Constituição, em especial do seu art. 153, III, a União poderá instituir imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, assim entendido, na clássica lição de José Artur Lima Gonçalves, o saldo positivo decorrente do confronto entre entradas e saídas que tenham significado relacionado ao conceito de acréscimo patrimonial, ocorridas ao longo de um período de tempo (**Imposto sobre a renda**: pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002. p. 183-187).

A hipótese de alienação de ações, da qual decorra ganho de capital, configura, portanto, a aspecto material possível da regra matriz de incidência do imposto sobre a renda. No entanto, o Decreto-lei n.º 1.510/1976, em seu art. 4º, alínea “d”, estabeleceu verdadeira isenção, ao excluir referida hipótese do campo de incidência da norma.

Como bem salienta Paulo de Barros Carvalho, “a regra de isenção pode inibir a funcionalidade da regra-matriz tributária, comprometendo-a para certos casos (...)” (*Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1998. p. 333).

É exatamente o que se dá no caso em questão: muito embora seja possível, de acordo com a Carta Magna, a instituição do imposto de renda sobre a alienação de ações, como, aliás, estabelecia expressamente o art. 1º do Decreto-lei n.º 1.510/1976, o seu art. 4º afasta parcialmente a norma de incidência, determinando que, sobre as alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, não haverá a incidência do referido tributo.

As isenções, como se sabe, podem ser condicionadas ou incondicionadas. Sobre as isenções condicionadas, afirma Luciano Amaro:

“Isenções condicionadas são as que dependem do cumprimento de certos requisitos por quem a elas se queira habilitar; por exemplo: instalar em certo local uma indústria que empregue determinado número de pessoas. Esse tipo de isenção geralmente é concedido por prazo certo, o que as qualifica como *isenções temporárias*.” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 289).

É o que se verifica no caso concreto: o Decreto-lei n.º 1.510/1976, vigente na época dos fatos, ao conceder a isenção sobre a alienação de participação societária, exigia, para tanto, que o acionista a detivesse por um período mínimo de cinco anos. Somente após cumprida a condição de não dispor o acionista de suas ações por esse período mínimo de cinco anos é que a alienação seria beneficiada com a isenção.

Visando à proteção de casos como o presente, o legislador fez editar a ressalva constante no artigo 178 do Código Tributário Nacional, excetuando a possibilidade de revogação ou modificação àquela isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições. Veja-se:

“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.” (Redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7/1/1975)

Nessa linha, eis o entendimento consignado na Súmula n.º 544 do Supremo Tribunal Federal:

“Súmula n.º 544 do STF: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.”

Importa esclarecer, nesse ponto, quais os efeitos da revogação dos dispositivos concessivos da isenção, previstos no Decreto-lei n.º 1.510/1976, pela Lei n.º 7.713/1988. Referida lei, em seu art. 58, expressamente revogou os arts. 1º ao 9º daquele decreto-lei, que estabeleciam a isenção condicionada ora examinada.

Pois bem. O ordenamento jurídico, em homenagem ao princípio da segurança jurídica, protege aqueles direitos já incorporados ao patrimônio do contribuinte.

É o que dispõe o art. 5º, XXXVI, da Constituição da República:

“Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

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

(...).”

No mesmo sentido é o art. 6º, *caput* e §2º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro:

“Art. 6º. A lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, direito adquirido e a coisa julgada.

(...)

§ 2º. Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo prefixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

(...).”

O direito adquirido, na esclarecedora lição de Maria Helena Diniz, “*é o que já se incorporou definitivamente ao patrimônio e à personalidade de seu titular, de modo que nem lei nem fato posterior possa alterar tal situação jurídica, pois há direito concreto, ou seja, direito subjetivo e não potencial ou abstrato.*” (A irretroatividade das leis e o direito adquirido, *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1982, p. 204).

Assim, deve ser preservado o direito à percepção da isenção àqueles que, como o Recorrente, já perfizeram a condição prevista na norma que instituiu o benefício, não podendo lei posterior alterar referida situação jurídica.

No que concerne à proteção das hipóteses de isenção condicionada verificadas sob a égide de lei que venha a ser posteriormente revogada, eis a lição de Seabra Fagundes, que já na década de 60 asseverava:

“Quando a isenção exprima uma abstenção legítima do poder de tributar, com ela nasce para o beneficiário direito subjetivo a usufruí-las, no tempo e com o conteúdo da lei instituidora, desde que a sua situação se ajuste às exigências feitas pelo legislador para outorgá-la. **Satisfeitas essas exigências, o legislador não é livre de, sem mais nem menos, declará-la revogada.**” (FAGUNDES, Seabra. Revogabilidade das isenções tributárias, *Revista de Direito Administrativo*, v. 53, a. 1959, p. 1).

Outro não é o entendimento, já à luz da Constituição de 1988, de Roque Antonio Carrazza:

“É evidente que a lei revocatória nunca alcançará as isenções (seja as com prazo certo, seja as com prazo indeterminado) que se perfizeram juridicamente, produzindo os efeitos que lhes eram próprios. Deveras, ela, em razão da norma constitucional que protege o ato jurídico perfeito, não poderá alterar ou destruir os benefícios fiscais auferidos sob o império da antiga lei isentiva.” (CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 732).

Como conclui o citado autor, “a revogação de isenção com prazo certo, condicional, só vale para os casos futuros. **Os pendentes continuam sob a égide da lei isentiva.**” (Op. cit., p. 734).

Também no mesmo sentido, afirma Luciano Amaro que deve ser preservado o direito à isenção daquele que já cumpriu a condição prevista na lei posteriormente revogada:

“Assim, ainda que a lei defina isenção condicionada e garanta sua aplicação por certo tempo e período de tempo, a *norma legal* pode ser revogada. **Essa revogação, porém, não tem o efeito de cassar a isenção de quem já cumpriu a condição e possui, por isso, direito à isenção pelo prazo que a lei definia.**” (AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 288).

Não há dúvidas, pois, que o caso dos autos configura hipótese de direito adquirido do contribuinte, em relação ao qual, à luz dos citados arts. 5º, XXXVI, da Constituição, 6º, *caput* e §2º, da LINDB, e 178 do Código Tributário Nacional, deve ser reconhecida a isenção do ato de alienação da participação societária perpetrado pelo Recorrente.

No mesmo sentido é o entendimento de inúmeros acórdãos deste Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a exemplo do que se depreende da ementa do julgado a seguir transcrita, da então 2ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, de Relatoria do Conselheiro José Raimundo Tosta Santos:

“AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº. 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - DIREITO ADQUIRIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO - A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº. 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto. Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006). Recurso provido.”

(Acórdão 102-48.824, 2ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes, Relator Conselheiro José Raimundo Tosta Santos, julgado em 08/11/2007, DOU de 06/05/2008).

A Câmara Superior de Recursos Fiscais também já analisou a matéria, reconhecendo o direito à isenção mesmo na vigência de legislação posterior estabelecendo a hipótese de incidência:

“IRPF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 40, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1.510/76 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECCENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 77131/88)

- 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.”

(Acórdão 401-02.973, 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Designado Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, julgado em 09/05/2000).

Eis os motivos pelos quais voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA