



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

Processo n° 12448.727315/2013-51
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-004.305 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 07 de março de 2018
Matéria GANHO DE CAPITAL - ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA
Recorrente PAULO GUILHERME BARROSO ROMANO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Data do fato gerador: 18/09/2008, 17/10/2008

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

Em respeito ao instituto constitucional do direito adquirido, ganho auferido sobre operação de alienação de participação societária, mesmo que ocorrida após a revogação do Decreto-Lei que instituiu a isenção de IRPF, faz jus a tal benefício se as condições para a sua concessão foram cumpridas antes da vigência da legislação posterior que transformou a isenção em hipótese de incidência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Carlos Alberto do Amaral Azeredo e Dione Jesabel Wasilewski.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira - Presidente.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator.

EDITADO EM: 15/03/2018

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

Relatório

Cuida-se de Recurso Voluntário de fls. 696/725, interposto contra decisão da DRJ em Porto Alegre/RS, de fls. 537/553, a qual julgou procedente o lançamento de Imposto de Renda de Pessoa Física – IRPF de fls. 68/73, lavrado em 06/08/2013, relativo a fatos geradores ocorridos em 18/09/2008 e 17/10/2008, com ciência do RECORRENTE em 09/08/2013 (fl. 78).

O crédito tributário objeto do presente processo administrativo foi apurado no valor de R\$ 2.260.226,14, já inclusos juros de mora (até o mês da lavratura) e multa proporcional de 10%.

O auto de infração tem por objeto a omissão de ganhos de capital, por parte de GILDA BARROSO ROMANO, auferidos na alienação de ações correspondentes a 16,76% da participação no capital social da CASA DE SAÚDE SANTA LUCIA, conforme Termo de Constatação e Verificação Fiscal.

De acordo com o Termo de Constatação e Verificação Fiscal, acostado às fls. 58/66, o auditor fiscal considerou a responsabilidade tributária decorrente do art. 131, II, do CTN e constatou que são pessoalmente responsáveis, pelo crédito tributário apurado, o ora RECORRENTE e os seus 04 irmãos, na qualidade de herdeiros de sua mãe GILDA BARROSO ROMANO. Afirma que os herdeiros receberam da mãe, a título de adiantamento de legítima, a doação total de R\$ 10.000.000,00, sendo R\$ 2.000.000,00 para cada herdeiro., Assim, seriam pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário, até o limite do quinhão recebido (R\$ 2.000.000,00), cada um dos herdeiros donatários abaixo:

NOMES	CPF
ANNA LUCIA ROMANO FRAGOSO PIRES	432.933.527-15
SONIA MARIA ROMANO DE NORONHA	003.126.107-85
VERA MARIA ROMANO PEREIRA	002.303.187-54
LUIZ GUILHERME BARROSO ROMANO	008.117.427-68
PAULO GUILHERME BARROSO ROMANO	330.219.887-68

A autoridade lançadora destacou que, conforme Instrumento Particular de Promessa de Cessão e Transferência de Direitos Hereditários, de Cessão e Transferência de Ações, Renúncia de Direitos e Ações e Outras Avenças, datado de 18/09/2008 (fls. 10/32), e a Escritura Definitiva referente às mesmas operações, datada de 17/10/2008 (fls. 34/51), houve a cessão, pela Sra. GILDA BARROSO ROMANO, das ações representativas de 16,76% do capital social da CASA DE SAÚDE SANTA LUCIA, pelo valor de R\$ 10.000.000,00. E, de acordo com a Escritura Pública, os direitos creditórios decorrentes da cessão das ações foram doados, na qualidade de antecipação de legítima, em partes iguais, aos filhos, únicos herdeiros da doadora.

Neste sentido, a autoridade fiscal apontou que a cessão das ações sujeita-se à apuração dos ganhos de capital. Assim, consoante a declaração de ajuste da Sra. GILDA, apurou o custo de aquisição de R\$ 245.328,00 e constatou que o ganho de capital foi de R\$ 9.754.672,00 (97,54% da venda).

Recorreu à cláusula 1.2 da Escritura Definitiva para verificar a data do fato gerador, conforme abaixo:

- 1 - R\$ 1.000.000,00 em 18/09/2008.
- 2 - R\$ 7.000.000,00 em 17/10/2008, no ato da escritura.
- 3- R\$ 1.999.999,98 em 06 notas promissórias emitidas pela cessionária, entregues no ato da escritura, de R\$333.333,33 cada uma.

Sobre o pagamento mediante notas promissórias, verificou que a cláusula 1.6 da Escritura Definitiva previa que todas elas foram emitidas em caráter *pro soluto*. Discorreu sobre a diferença entre as cláusulas *pro soluto* e *pro solvendo* para concluir que os pagamentos mediante títulos emitidos em caráter *pro soluto* são considerados à vista. Assim, definiu que as datas e correspondentes valores recebidos foram os seguintes:

- 1 - R\$ 1.000.000,00 em 18/09/2008.
- 2 - R\$ 8.999.999,98 em 17/10/2008, no ato da escritura.

Sendo assim, apurou o valor do imposto, conforme abaixo:

Data	Parcelas pagas(R\$)	% Ganho	Ganhos (R\$)	Alíq.	Imposto Devido (R\$)	Data Venc.
18/09/2008	1.000.000,00	97,54 %	975.400,00	15 %	146.310,00	31/10/2008
17/10/2008	8.999.999,98	97,54 %	8.778.599,98	15%	1.316.790,00	28/11/2008

Sobre a responsabilidade tributária dos herdeiros, discorreu o seguinte:

Considerando que a contribuinte GILDA BARROSO ROMANO, vendedora da participação societária, omitiu os ganhos de capital apurados, e veio a falecer em 20/12/2012, não tendo os herdeiros, já falecido o pai, procedido à abertura do processo de inventário, tendo em vista a inexistência de espólio, pois, conforme atestado de óbito, a mesma “... não deixou bens a inventariar ...”,

e que, conforme Escritura Pública de Doação de Direitos Creditórios, de 17/10/2008, lavrada no Ofício de Notas e Registro de Contrato Marítimos, nesta cidade do Rio de Janeiro, às fls. 173/175 do Livro 245, foi realizada pela doadora GILDA BARROSO ROMANO a doação dos direitos creditórios de R\$10.000.000,00 para os filhos herdeiros, na qualidade de adiantamento da legítima, conforme os dizeres da própria escritura:

(...)

concluimos pela superveniência dos pressupostos, conforme descritos, inerentes à responsabilidade pessoal dos herdeiros, quais sejam;

1 – Alienação da participação societária por GILDA BARROSO ROMANO, fato gerador da obrigação tributária, em 18/09/2008;

2 – Partilha dos créditos decorrentes da alienação da participação societária, a título de antecipação da legítima, na mesma data, 18/09/2008;

3 - Apresentação da declaração de ajuste do ano calendário 2008, por GILDA BARROSO ROMANO, com omissão dos ganhos de capital referentes à alienação da participação societária;

4 – inexistência de espólio, em decorrência de falecimento sem deixar bens, em 20/12/2012.

Fica caracterizada a responsabilidade tributária dos sucessores prevista no Capítulo V, Seção II, artigo 129 e artigo 131, inciso II, da Lei 5.172/ 1966 (Código Tributário Nacional), base legal do citado inciso I do artigo 23 do RIR/99:

Neste sentido, considerando a inexistência de espólio, o auto de infração foi lavrado em nome do RECORRENTE, com a responsabilidade pessoal de todos os demais herdeiros donatários, nos termos do art. 23, I, do RIR/99:

“Art. 23. São pessoalmente responsáveis:

I - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão, do legado, da herança ou da meação;

II - o espólio, pelo tributo devido pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

§ 1º Quando se apurar, pela abertura da sucessão, que o de cujus não apresentou declaração de exercícios anteriores, ou o fez com omissão de rendimentos até a abertura da sucessão, cobrar-se-á do espólio o imposto respectivo, acrescido de juros moratórios e da multa de mora prevista no art. 964, I, "b", observado, quando for o caso, o disposto no art. 874 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49).”

A multa foi lavrada no percentual de 10% em razão do disposto no art. 964, I, “b”, do RIR/99:

“Art. 964. Serão aplicadas as seguintes penalidades:

I - multa de mora:

(...)

b) de dez por cento sobre o imposto apurado pelo espólio, nos casos do § 1º do art. 23 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 49);”

O RECORRENTE apresentou sua Impugnação de fls. 94/122 em 02/07/2013. Neste ponto, adoto trecho do relatório contido no acórdão proferido pela DRJ, por bem resumir a matéria de defesa apresentada:

“(...) Nessa peça o interessado alega, em síntese:

a) que foi apresentada tempestivamente;

b) que, com a apresentação tempestiva da impugnação, é assegurada a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, de acordo com o art. 151, III, do CTN;

c) que o valor transferido pela mãe do contribuinte foi tributado como doação quando desta, tendo sido recolhido o imposto estadual, o ITCMD;

d) que as ações que foram alienadas pela genitora do interessado teriam sido adquiridas sob a égide do Decreto-Lei nº 1.510/1976 e que, como ela ficou com as ações por mais de cinco (5) anos, a operação seria isenta de ganhos de capital – haveria direito adquirido à isenção (cita ementas de decisões judiciais e administrativas);

e) que a fiscalização atribuiu aos herdeiros o imposto que teria sido devido em vida pela sua genitora e que, de acordo com a Certidão de Óbito (fl. 57), sua genitora teria falecido sem deixar bens a inventariar, mas que isso não seria a realidade;

f) que como a sua mãe havia falecido após o fato gerador dos tributos, os herdeiros não seriam responsáveis pelas dívidas, mas sim o espólio (cita jurisprudência);

g) que a fiscalização cometeu um erro ao afirmar que os herdeiros seriam responsáveis diretos pelas obrigações tributárias remanescentes do de cujus por nenhum dos filhos ter aberto o inventário;

h) que a afirmação de “não haver espólio” seria errônea e discorre sobre a diferença entre espólio, “conjunto de bens, direitos e obrigações da pessoa falecida” e inventário, que, de acordo com o impugnante, “é o processo físico – judicial ou extrajudicial – em que apura e partilha os bens do espólio entre os herdeiros”;

i) que a cláusula pro soluto não refletiria a realidade do negócio entre a família e a Amil, pois haveria um conjunto de exigências previsto no negócio que, assim, teria, na realidade, natureza de pro solvendo.

Pede pelo reconhecimento da isenção pleiteada na impugnação e, se essa não for reconhecida, que seja admitido que houve erro na identificação do sujeito passivo, que seria o espólio e não os herdeiros. Adicionalmente, pede que seja reconhecida a natureza pro solvendo das notas promissórias, uma vez que os valores poderiam sofrer ajustes vinculados a condições contratuais e que esse fato afastaria a obrigatoriedade do recolhimento antecipado do tributo.

Assim, o Auto de Infração seria nulo de pleno direito e a autuação deveria ser anulada.”

Os demais responsáveis tributários apresentaram defesas às fls. 208/236, 345/356, 406/417 e 476/487 em que, praticamente, reiteram as alagações de defesa do RECORRENTE.

Quando do julgamento do caso, a DRJ em São Paulo/SP julgou procedente o lançamento (fls. 533/553). Transcrevo abaixo a ementa do acórdão proferido na ocasião:

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

Ano-calendário: 2008

*PRELIMINAR DE NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.
NORMAS PROCESSUAIS. NULIDADE.*

Comprovado que o procedimento fiscal foi regularmente efetuado, não se apresentando nos autos as causas apontadas no art. 59 do Decreto nº 70.235/72, e que o auto de infração observou todos os requisitos previstos na legislação, não há que se cogitar em nulidade processual, nem em nulidade do lançamento, enquanto ato administrativo. Preliminar rejeitada.

*GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.
ALIENAÇÃO. ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO.*

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, nos termos do art. 178 do Código Tributário Nacional, pode ser revogada ou modificada a qualquer tempo, sem que gere direito adquirido ao contribuinte.

As vendas de ações efetuadas por pessoas físicas após 1º de janeiro de 1989 estão sujeitas ao imposto de renda sobre o lucro auferido, ainda que, na data da alienação, a participação societária já conte com mais de cinco anos no domínio do alienante. Inaplicável a isenção contida no artigo. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, por se encontrar revogada no momento da ocorrência do fato gerador.

*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.

CLAUSULA PRO SOLUTO. VENDA À VISTA.

A opção pela cláusula pro soluto implica considerar o pagamento como tendo sido efetuado à vista.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido”

Do Recurso Voluntário

O RECORRENTE, devidamente intimado da decisão da DRJ em 20/04/2016, conforme AR de fl. 693, apresentou o recurso voluntário de fls. 696/725 em 18/05/2016.

Em suas razões, reiterou os argumentos da Impugnação.

Os demais responsáveis apresentaram recurso acostado às fls. 576/599, 614/637, 652/675 e 749/778, também com os mesmos fundamentos da impugnação.

Da Diligência Solicitada

Quando da apreciação do apelo apresentado pelo RECORRENTE, esta Turma julgadora resolveu converter o julgamento em diligência para que o RECORRENTE fosse intimado “*a comprovar que a participação societária alienada em 2008 por sua genitora foi, de fato, a mesma participação totalmente adquirida em 1947, como alega em suas razões*”, conforme Resolução nº 2201-000.295 (fls. 810/816).

O RECORRENTE e demais responsáveis foram intimados em 07/11/2017. No dia 17/11/2017 foi apresentada a petição de fls. 840/845 acompanhada dos documentos de fls. 846/893, além da petição de fls. 1007/1008 acompanhada dos documentos de fls. 1009/1034.

Este recurso voluntário compôs lote sorteado para este relator em Sessão Pública.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator

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

PRELIMINAR

Nulidade

O RECORRENTE apresenta pedido genérico de nulidade do auto de infração, “*por sua manifesta injuridicidade*”. Em toda matéria de defesa apresentada, requereu a nulidade do auto, inclusive quando discutiu questões de mérito, como isenção e momento do fato gerador do ganho de capital em razão do pagamento mediante notas promissórias em caráter *pro soluto*.

O único tema que poderia gerar uma nulidade seria a suposta ilegitimidade passiva das partes. No entanto, conforme adiante explanado, a responsabilidade tributária atribuída ao RECORRENTE e demais herdeiros foi correta, não havendo que se falar em qualquer nulidade.

Conforme amplamente exposto e reconhecido pelo RECORRENTE, a fiscalização atribuiu aos herdeiros o imposto que teria sido devido em vida pela sua genitora, Sra. GILDA. Ela faleceu em 2012 e, conforme exposto no TVF, não deixou bens a inventariar. Discorreu sobre a diferenciação entre espólio e inventário e concluiu que o espólio nasce automaticamente com a instalação da sucessão. Com isso, questiona a afirmação da autoridade lançadora de que inexistiria espólio.

Afirmou que ainda não existe o inventário, mas o espólio passou a existir a partir do falecimento da sua genitora. Confrontou a informação prestada por médico plantonista no atestado de óbito, no sentido de que não haviam bens a inventariar.

Com isso, concluiu que o espólio deveria ser o responsável pelos tributos até a data da abertura da sucessão, conforme art. 131, III, do CTN, jamais os sucessores. Cita jurisprudência.

No entanto, não compartilho do entendimento do RECORRENTE. Vejamos o que determina o art. 131 do CTN:

“Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.”

Resta claro que o espólio é responsável pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão e o sucessor é responsável pelos tributos devidos a data da partilha ou adjudicação.

Em primeiro lugar, chamo atenção para o fato de que o inciso II acima transcrito prevê que o sucessor é responsável *pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação*. Ou seja, a norma não diz que o sucessor é responsável pelos tributos devidos no intervalo de tempo entre a abertura da sucessão e a data da partilha ou adjudicação. Sendo assim, a responsabilidade tributária dos sucessores pode, muito bem, atingir fato ocorrido antes da abertura da sucessão.

No caso dos autos, o ganho de capital auferido com a alienação da participação societária da Sra. Gilda já havia sido transmitido aos herdeiros, em partes iguais para cada um, como forma de antecipação de legítima. Ou seja, o objeto sobre o qual recaiu o imposto apurado pela fiscalização já foi transmitido aos herdeiros, não necessitando aguardar eventual abertura de sucessão e posterior partilha de bens para se chegar a tal conclusão.

A própria jurisprudência citada pelo RECORRENTE (abaixo transcrita) vai neste mesmo sentido, na medida em que os sucessores ora responsabilizados não são “herdeiros em potencial”, mas sim pessoas já conhecidas que herdaram (em antecipação de legítima) o fruto da alienação da participação societária da Sra. Gilda, sobre o qual recaiu o imposto apurado no presente processo:

*DIREITO TRIBUTÁRIO. IPTU. PRESCRIÇÃO. SUMÁRIO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA A SUCESSÃO (POSSÍVEIS HERDEIROS DO BEM IMÓVEL GERADOR DO IMPOSTO) DE CONTRIBUINTE FALECIDO: DESCABIMENTO À VISTA DO DISPOSTO NO ART. 131 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, QUE EXIGE, NUM PRIMEIRO MOMENTO, O REDIRECIONAMENTO CONTRA O ESPÓLIO. (...). 4. Ademais, com o falecimento do "contribuinte", "o que não foi observado nos presentes autos"; o lançamento do IPTU e taxas correlatas, inclusive o eventual rechrecionamento da execução respectiva, necessariamente devem ser levados a efeito, até a conclusão do inventário, **CONTRA O SEU "ESPÓLIO", E JAMAIS CONTRA A SUA "SUCESSÃO" (herdeiros ou sucessores em potencial, que somente com a partilha ou adjudicação dos bens restarão definidos como contribuinte s ou responsáveis tributários)**. Aplicação do art 131 do CTIV, incisos II e III. DECISÃO: RECURSO DESPROVIDO. UNÂNIME.*

(Apelação Cível No 70020974713, Segunda Câmara Cível, Tribunal de Justiça do RS, Relator: Roque Joaquim Volkweiss, Julgado em 26/03/2008)

Para que esperar eventual abertura de sucessão quando esta não irá alterar a transmissão dos valores aos herdeiros realizada a título de antecipação de legítima?

Em suma: o bem tributado já foi transmitido aos herdeiros e nenhum processo de inventário que, por ventura, venha a existir alterará a sucessão realizada. Sendo assim, o caso se encaixa perfeitamente no art. 131, II, do CTN.

Portanto, não enxergo a nulidade apontada pelo RECORRENTE.

MÉRITO

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

O RECORRENTE defende que a sua genitora, Sra. Gilda, possuía direito adquirido à isenção de Imposto de Renda da Pessoa Física – IRPF sobre os lucros auferidos em operação de alienação de participação societária ocorrida em 2008. Para tanto, alega que sua genitora era acionista fundadora da tradicional Casa de Saúde Santa Lúcia e subscreveu as ações das quais detinha no ano de 1947, ano de fundação da companhia. Desta forma, afirma fazer jus ao benefício fiscal pois, quando da alienação das 8.265.200 ações em 2008, já havia cumprido o requisito exigido pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 (permanecer por pelo menos 05 anos com a participação societária) quando este fora revogado pela Lei nº 7.713/88.

Antes de mais nada, faz-se mister enfatizar que o Decreto-Lei 1.510/76, ao passo que incluía a operação de alienação de participações societárias no rol de fatos geradores do IRPF em seu artigo 1º, listava as situações em que tal imposto não incidiria já no art. 4º. Dentre estas últimas hipóteses, estava incluído o caso de alienação ocorrida após decorrido o período de 05 (cinco) anos entre a aquisição ou subscrição e a efetivação da venda.

“Art 1º O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula “H” da declaração de rendimentos.

(...)

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

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.”

Estes dispositivos, contudo, foram revogados com a promulgação da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, a qual determina a tributação pelo imposto de renda de “rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989”.

Assim, em razão da diligência solicitada, o RECORRENTE e demais responsáveis solidários foram intimados a comprovar que a participação societária alienada pela Sra. Gilda em 2008 atendia aos requisitos da isenção fiscal do Decreto-Lei nº 1.510/76 antes de sua revogação pela Lei nº 7.713/88. Ou seja, que a participação alienada em 2008 foi aquela mesma adquirida em 1947.

Em atendimento ao solicitado, o RECORRENTE apresentou a petição de fls. 840/845 em que afirma o seguinte:

- A Sra. Gilda é acionista fundadora da tradicional e sexagenária Casa de Saúde Santa Lúcia e subscreveu as ações das quais detinha no ano de 1947, ano da fundação da Companhia, conforme Boletim de Subscrição das Ações quando da Fundação da Casa de Saúde Santa Lúcia, em 20/06/1947 (fls. 846/850);
- A fim de comprovar a participação societária da Sra. Gilda em 31/12/1983, acostou aos autos as Atas de Assembleia Geral Ordinária e Extraordinária de 27 de maio de 1983 (fls. 852/861) e a seguinte, de 14 de junho de 1984 (fls. 862/873), onde, em ambas, a participação societária da genitora dos RECORRENTES é exatamente a mesma, qual seja 8.576.568 ações ordinárias e 16.648.632 ações preferenciais (total de 25.225.200 ações).
- Para comprovar a manutenção das mencionadas ações no patrimônio da Sra. Gilda até a data da alienação (em 2008), acostou aos autos todas as listas de presenças de acionistas (de 1985 em diante) onde em todas, a genitora dos RECORRENTES figura como acionista e detentora das ações alienadas em 2008 à AMIL (fls. 874/893).
- Colacionou trecho da declaração de bens e direitos da Sra. Gilda indicando que foram alienadas 8.285.200 ações em 2008. Assim, concluiu que a sua genitora nunca adquiriu novas ações, e as que alienou em 2008 estiveram “em seu patrimônio pelo menos desde 31/12/1983 (muito antes, inclusive) e de lá nunca saíram, até a alienação havida em 2008”.

Após analisar a documentação acostada aos autos, entendo que assiste razão ao RECORRENTE, conforme adiante fundamento.

Quando da revogação do Decreto-Lei 1.510/76 e seu benefício de isenção, a genitora do RECORRENTE já havia cumprido a condição exigida para a sua concessão: a manutenção das cotas de participação societária em seu patrimônio pelo período de cinco anos. Isso porque a participação societária da genitora do RECORRENTE foi adquirida até 31/12/1983, enquanto que a lei revogadora só foi publicada em 23/12/1988, com vigência a partir de 1º de janeiro de 1989.

Mediante análise do DOC. 02 apresentado pelo RECORRENTE, verifica-se que a Sra. Gilda possuía, em 31/12/1983, um total de 25.225.200 ações da Casa de Saúde Santa Lúcia (fls. 855 e 865). Por sua vez, nas listas de presenças de acionistas de 1985 em diante, consta que a Sra. Gilda permaneceu com o mesmo número de ações até março/2000, quando sua participação foi reduzida para 8.285.200 (fl. 888). E foi justamente esta quantidade de ações que foi alienada para a AMIL em 2008.

Ou seja, essas 8.285.200 ações foram, inequivocadamente, adquiridas até 31/12/1983, pois resta patente nos autos que a totalidade da participação societária da Sra. Gilda foi por ela adquirida até 31/12/1983, não havendo outras aquisições até a data de alienação em 2008.

Nesse sentido, 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 (1999, p. 555):

“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 (1999, p. 164) demonstra possuir o mesmo entendimento acerca da interpretação do art. 178 do CTN quando leciona sobre o direito adquirido nas hipóteses de isenção condicionada:

“No plano normativo, como já visto, toda e qualquer norma jurídica pode ser revogada, em qualquer tempo, mesmo que contenha um prazo certo de vigência.

Não pode, nem existe qualquer dispositivo constitucional neste sentido, vedando a um legislador de uma determinada legislatura, revogar normas isencionais instituídas em legislações anteriores.

Portanto, a lei, a norma isencional, pode ser revogada, sempre e a qualquer tempo.

Como já foi examinado em capítulo anterior, se a pessoa isenta já cumpriu os requisitos e exigências fixados na norma isencional, passa a ter direito adquirido ao gozo do favor fiscal, cuja duração dependerá do tributo e do eventual prazo concedido pelo legislador.” (grifos acrescentados)

Ademais, 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 (2006, p. 79-80):

“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.

I. 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 ESTABELECCENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7713/88)

Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

Recurso provido.

(CARF – Acórdão n. 2202-002.468 no Processo n. 11831.002650/2001-12. Relator: ANTONIO LOPO MARTINEZ)

Ante o exposto, resta claro que a genitora do RECORRENTE possuía direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienação de participação societária, vez que atendeu a condição imposta pelo art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76 antes mesmo de sua revogação pela Lei n. 7.713/88.

Sendo assim, o valor fruto da venda da participação societária era isento do imposto de renda quando foi transmitido aos herdeiros sucessores como antecipação de legítima.

Portanto, não deve subsistir o lançamento, haja vista que tem por objeto a apuração de imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da venda de participação societária que era de propriedade da genitora do RECORRENTE antes de 31/12/1983 (05 anos

Processo nº 12448.727315/2013-51
Acórdão n.º **2201-004.305**

S2-C2T1
Fl. 1.058

da revogação do art. 4º do Decreto-Lei 1.510/76), não merecendo prosperar a tributação em razão da isenção prevista pelo art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei 1.510/76.

CONCLUSÃO

Em razão do exposto, voto por DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, para reconhecer o direito à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre alienação de participação societária, ocorrida no ano de 2008, vez que a genitora do RECORRENTE possui direito adquirido à isenção instituída no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei 1.510/7676.

(assinado digitalmente)

Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Relator