ACÓRDÃO GERADO NO PGD-CARF PROCESSO 12448.907439/2014-07

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

| | |
|---|---|
| **Processo nº** | 12448.907439/2014-07 |
| **Recurso nº** | Voluntário |
| **Acórdão nº** | **2401-004.662 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária** |
| **Sessão de** | 15 de março de 2017 |
| **Matéria** | IRPF: AJUSTE. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. |
| **Recorrente** | REINALDO ARNAUD (ESPÓLIO) |
| **Recorrida** | FAZENDA NACIONAL |

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

Ano-calendário: 2009

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.

É inaplicável a isenção de que trata a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, relativamente ao ganho de capital, às alienações de participações societárias ocorridas sob égide da Lei nº 7.713, de 1988, uma vez que submetidas à legislação tributária vigente na data da ocorrência do fato gerador.

ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. ISENÇÃO. GANHO DE CAPITAL. AÇÕES BONIFICADAS ADQUIRIDAS APÓS 31/12/1983. INAPLICABILIDADE.

É inaplicável a isenção de que trata a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, relativamente ao ganho de capital, às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983, em decorrência de incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social.

Recurso Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso e rejeitar a preliminar de nulidade. No mérito, por voto de qualidade, negar-lhe provimento. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier Lazarini - Presidente

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Miriam Denise Xavier Lazarini, Carlos Alexandre Tortato, Cleberson Alex Friess, Luciana Matos Pereira Barbosa, Rayd Santana Ferreira, Márcio de Lacerda Martins, Andréa Viana Arrais Egypto e Cláudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez (suplente convocado).

## Relatório

Cuida-se de recurso voluntário interposto em face da decisão da 9ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil em Belo Horizonte (DRJ/BHE), cujo dispositivo tratou de considerar improcedente a manifestação de inconformidade, não reconhecendo o direito creditório pleiteado pelo interessado. Transcrevo a ementa do Acórdão nº 02-62.927 (fls. 276/282):

> *ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA IRPF*
>
> *EXERCÍCIO: 2010*
>
> *PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO OU A MAIOR QUE O DEVIDO.*
>
> *O contribuinte somente tem direito à restituição total ou parcial do tributo quando restar comprovado erro ou recolhimento indevido do crédito tributário.*
>
> *Manifestação de Inconformidade Improcedente*
>
> *Direito Creditório Não Reconhecido*

2. O espólio do contribuinte, ora recorrente, protocolou **Pedido de Restituição** relativamente à quantia recolhida, em 30/6/2009, sob o código de pagamento 4600, no valor original de R$ 11.625,52, relativo ao período de apuração 31/5/2009, a título de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física (IRPF) incidente sobre o ganho de capital na venda de participação societária negociada no ano de 2007.

2.1 Segundo expõe o interessado, o motivo do indébito reside no fato de que o pagamento foi efetuado indevidamente, visto que o ganho de capital foi calculado sobre a alienação de participação societária adquirida anteriormente ao prazo de 5 (cinco) anos contados da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, e, portanto, amparada pela regra de não incidência do imposto sobre a renda conferida pela alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976.

3. A restituição foi requerida pelo sujeito passivo, em 27/6/2014, mediante utilização do programa Pedido de Restituição, Ressarcimento ou Reembolso e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), sob o nº 00374.55135.27061.2.2.04.5608 (fls. 72/75).

3.1 A unidade local da RFB indeferiu a restituição pleiteada, por entender, em síntese, que (fls. 275):

> *"Diante da inexistência do crédito, INDEFIRO o Pedido de Restituição"*

4. Em face do despacho decisório da Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, o espólio, por meio da inventariante e sucessora, Srª Alda Maria Confort Arnaud, apresentou manifestação de inconformidade contra o indeferimento do pedido (fls. 2/28).

5. Intimado em 12/1/2015, por via postal, da decisão do colegiado de primeira instância, às fls. 283/284, o espólio apresentou recurso voluntário no dia 5/2/2015 (fls. 294/316):

5.1 Em sua petição, expõe os seguintes argumentos de fato e direito:

> (i) em preliminar, requer a nulidade do despacho decisório, pela inexistência de qualquer diligência e/ou intimação, bem como devido à carência de motivação da decisão, o que resultou no cerceamento do seu direito de defesa;
>
> (ii) no mérito, defende o direito adquirido à não incidência do IRPF sobre o resultado da alienação da participação societária detida antes de 1984 e à restituição integral do valor pago indevidamente;
>
> (iii) cumprida a condição prevista na alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, ou seja, a titularidade da participação societária por 5 anos, o direito de não recolher o imposto por ocasião da venda da participação passou a fazer parte do patrimônio do sócio cotista, caracterizando o denominado "direito adquirido"; e
>
> (iv) a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) e das Delegacias da Receita Federal do Brasil são favoráveis à tese da recorrente.

É o relatório.

# Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess - Relator

## Juízo de admissibilidade

6. Uma vez realizado o juízo de validade do procedimento, verifico que estão satisfeitos os requisitos de admissibilidade do recurso voluntário e, por conseguinte, dele tomo conhecimento.

## Preliminar

7. Em síntese, a recorrente alega a nulidade do despacho decisório ante a falta de intimação para a apresentação de documentos, bem como em razão da carência de motivação do ato administrativo, já que apenas indeferiu o pedido de restituição, sob a justificativa de inexistência do crédito.

8. Pois bem. Embora os ganhos de capital na alienação de bens ou direitos sejam apurados e tributados em separado, cujos rendimentos estão sujeitos à tributação definitiva, devem ser informados pelo contribuinte na respectiva declaração de ajuste anual do ano-calendário.

9. Segundo a peça recursal, o Sr. Reinaldo Arnaud, após a negociação da alienação da participação societária da pessoa jurídica "Suíssa Industrial e Comercial Ltda", no ano de 2007, passou a recolher o imposto de renda à medida que recebia as parcelas correspondentes ao pagamento do preço ajustado entre as partes.

9.1 No ano de 2009, além do recolhimento do imposto devido sobre a parcela recebida, houve a informação do fato gerador na declaração de ajuste do ano-calendário, conforme esclareceu a decisão de piso, após consultar os dados do sistema informatizado da RFB (fls. 279).

10. Em consequência dos fatos, o pedido de restituição via PER/DCOMP dificilmente seria aceito pelos parâmetros de auditoria eletrônica da RFB, que confronta, entre outras análises, débitos e créditos em nome do interessado, dado que o pagamento indevido assinalado pelo contribuinte tinha sido integralmente utilizado para quitação de débitos declarados de mesma natureza.

11. Esta é exatamente a fundamentação que acompanha o Despacho Decisório, emitido, em 7/8/2014, pela Delegacia da Receita Federal do Brasil no Rio de Janeiro, acostado às fls. 275.

11.1 Ao não haver crédito disponível para restituição, pois alocado o pagamento para quitação de débito declarado pelo sujeito passivo, coerentemente concluiu a autoridade fazendária pela inexistência do direito creditório pleiteado e, por conseguinte, pelo indeferimento do pedido de restituição.

12. Provavelmente, se tivesse havido a prévia retificação da declaração de ajuste, com a indicação pelo sujeito passivo que os rendimentos não se sujeitavam ao imposto sobre a renda, outro caminho tomaria o procedimento de análise do pedido de restituição via PER/DCOMP, inclusive com a intimação, por parte da autoridade competente para decidir sobre a restituição, para que o interessado apresentasse os documentos comprobatórios do direito creditório.

13. Ao contrário do exposto na petição recursal, a Instrução Normativa (IN) RFB nº 1.300, de 20 de novembro de 2012, não determina, como ato obrigatório, a intimação do contribuinte para comprovar o seu direito de crédito, ou mesmo a realização de diligência fiscal.

13.1 Cuida-se de uma faculdade, a critério da autoridade responsável pela análise do direito creditório, mediante avaliação se o caso concreto sob apreciação demanda a adoção de tais procedimentos instrutórios adicionais (art. 76, **caput**, e, mais recentemente, art. 107-A, inc. I, da IN RFB nº 1.300, de 2012).

14. Por sua vez, até a manifestação da RFB, por intermédio do despacho decisório, não há litígio, nem litigantes.

15. O conflito de interesses aparece posteriormente à decisão administrativa, quando o Fisco nega-se a reconhecer o direito creditório pleiteado e indefere o pedido de restituição da importância recolhida aos cofres públicos. O início da situação conflituosa ocorre com a manifestação de inconformidade, apresentada pelo sujeito passivo no prazo legal. Presente o caráter litigioso, estabelece-se o processo administrativo em sentido estrito.

16. Com o aperfeiçoamento do ato administrativo, mediante a ciência do despacho decisório, o requerente terá direito, propriamente, ao contraditório e à ampla defesa, nos termos estabelecidos no processo administrativo tributário. Como se sabe, o direito ao contraditório e à ampla defesa é garantido pelo inciso LV do art. 5º da Carta da República de 1988 apenas aos litigantes em processo administrativo e judicial, bem como aos acusados em geral.

17. Logo, não vislumbro a existência de vícios para se impor a declaração de nulidade do ato administrativo, quer sob a ótica de falta de intimação do contribuinte para apresentar documentos, quer pela motivação adotada pelo Fisco para fundamentar a decisão combatida.

18. Dessa forma, rejeito a preliminar de nulidade do ato administrativo.

## Mérito

19. Nos últimos anos, o STJ firmou o entendimento, tendo em vista a isenção prevista na alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, que o resultado da alienação de participações societárias detidas pelos contribuintes, no mínimo, cinco anos antes da entrada em vigor da Lei nº 7.713, de 1988, escapa à tributação do imposto sobre a renda, como ganho de capital. [1]

19.1 Por se tratar de isenção concedida sob condição onerosa, estaria caracterizado o direito adquirido à isenção do imposto sobre a renda mesmo em relação às situações de alienações das participações societárias que ocorreram, ou ocorrem, na vigência da Lei nº 7.713, de 1988.

20. Tais precedentes, porém, ostentam apenas força persuasiva, e não vinculante nos moldes do § 2º do art. 62 do Anexo II do Regimento do Carf, aprovado pela Portaria MF nº 343, de 9 de junho de 2015, na medida em que desconheço, até o momento, a existência de decisão da Corte infraconstitucional na sistemática dos recursos repetitivos.

21. Assim, sinto-me confortável para discordar do entendimento aparentemente consolidado no STJ e manifestar ponto de vista pessoal contrário à orientação prevalente naquela Corte.

22. Pois bem. Cediço que a alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, estipulava a não incidência do imposto sobre a renda nas alienações de participações societárias efetivadas após decorrido o período de cinco anos contados da data da subscrição ou aquisição da participação:

> *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.*

23. O dispositivo restou revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988, a partir de 1º de janeiro de 1989, de maneira tal que as operações de alienação de participação societária, desde que configurado o resultado positivo patrimonial, passaram a ser tributadas pelo imposto sobre a renda.

24. A respeito de isenção, dispõe o art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, que veicula o Código Tributário Nacional (CTN), na redação dada pela Lei Complementar nº 24, de 7 de janeiro de 1975:

> *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. (GRIFEI)*

[1] Nesse sentido, REsp 1.570.781/RS, 2ª Turma, Relator Ministro Campbell Marques, julgado em 8/3/2016; EDcl no REsp 1.133.032/PR, 1ª Seção, Relator p/ acórdão Ministro Castro Meira, julgado em 14/9/2011; e EDcl no REsp 1.164.768/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 4/8/2011.

25. A isenção para configurar direito adquirido, de modo que torne insuscetível de revogação ou modificação por lei posterior, exige o atendimento de dois requisitos cumulativos, a saber: concedida por prazo certo e em função de determinadas condições.

26. Ainda que se admita que a isenção prevista na alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, foi outorgada a partir do implemento de condições para o seu gozo, não foi fixado, por outro lado, qualquer prazo para a fruição do benefício, caracterizando-a como isenção concedida por prazo indeterminado.

26.1 O período de cinco anos estabelecido na alínea "d" referia-se ao lapso de tempo mínimo em que o detentor das participações societárias deveria permanecer com a titularidade das ações, hipótese diversa, portanto, de prazo de duração da isenção.

26.2 Por não ser por prazo determinado, não há que se falar em direito adquirido à isenção, uma vez que poderia ser revogada a qualquer momento pelo legislador.

27. Todavia, a rigor, nem mesmo foi onerosa a isenção, pois não se exigiu que houvesse ônus patrimonial ou dispêndios relacionados à necessidade de subscrição ou aquisição de novas ações ou quotas sociais, a partir do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, mas tão somente a manutenção das participações societárias no patrimônio do contribuinte, pelo prazo de cinco anos.

28. Uma vez isenção não onerosa e por prazo indeterminado, a lei tributária aplicável é aquela do momento da ocorrência do fato gerador (arts. 105, 113, § 1º, e 144, do CTN).

29. Para as hipóteses de alienação de participação societária a partir do ano de 1989, como é o caso dos autos, o fato gerador se configura na vigência dos §§2º e 3º do art. 3º da Lei nº 7.713, de 1988, que determinam a incidência do imposto sobre a renda sobre o ganho de capital:

> *Art. 3º (...)*
>
> *§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*
>
> *§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*
>
> *(...)*

30. Tenho para mim que o raciocínio acima não conflita com o enunciado da Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal (STF):

> *Súmula 544: Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.*

30.1 A razão é bem singela. O enunciado sumulado pelo STF foi editado à luz da redação anterior do art. 178 do CTN, que estabelecia os dois requisitos de forma alternativa, bastando apenas a presença de um deles para configurar a impossibilidade de revogação da isenção.

30.2 Com a novel redação do art. 178 do CTN, a partir da Lei Complementar nº 24, de 1975, a caracterização da onerosidade da isenção passou a demandar, por opção do legislador, o cumprimento simultâneo dos dois requisitos estabelecidos no dispositivo de lei, condição e prazo certo, de maneira que a subsunção ao conceito de irrevogabilidade tornou-se mais restrita.

31. Observo, igualmente, que a jurisprudência do STJ foi construída, embora não só, sob uma forte influência dos pronunciamentos reiterados no âmbito administrativo, em especial da Câmara Superior de Recursos Fiscais, que reconhecia o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que a operação de venda tivesse ocorrido na vigência da lei revogadora da isenção do Decreto-lei nº 1.510, de 1976.

31.1 Nesse sentido, a título de exemplo, reproduzo a ementa do Recurso Especial (REsp) 1.133.032/PR, 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, Relator p/ acórdão Ministro Castro Meira, julgado em 14/3/2011:

> *TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO ONEROSA POR PRAZO INDETERMINADO. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO. REVOGAÇÃO. ART. 178 DO CTN.*
>
> *1. Os recorrentes impugnam acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual entendeu não persistir a isenção conferida pelo art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/76 ao acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária realizada após a entrada em vigor da Lei nº 7.713/88.*
>
> *2. Não obstante as ponderáveis razões do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, reconheço o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que essa alienação tenha ocorrido na vigência da Lei nº 7.713/88, tendo em vista os reiterados pronunciamentos da Fazenda Nacional, pelo órgão máximo de sua instância administrativa, o Conselho Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.*
>
> *(...)*
>
> *(GRIFEI)*

32. Nada obstante ao histórico de decisões administrativas, a atual jurisprudência da Câmara Superior de Recursos Fiscais parece apontar em sentido diverso ao anterior, ou seja, contrário ao reconhecimento de direito adquirido às alienações posteriores à Lei nº 7.713, de 1988, conforme se pode verificar do recente Acórdão nº 9202-003.882, julgado na sessão de 12/4/2016, e decidido pela maioria de votos do colegiado:

> *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 DECRETO 1.510/76. NÃO OCORRÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO. APLICAÇÃO DA LEGISLAÇÃO VIGENTE NA DATA DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR.*
>
> *Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4°, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, E subseqüentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou a, aplica-se a legislação vigente na data do fato gerador. Não há direito adquirido à isenção por não ter sido deferida por prazo certo e legislação posterior tornou a alienação tributável, não havendo que se falar em direito adquirido a regime jurídico.*
>
> *Recurso especial provido.*

33. As razões expostas até aqui neste voto são suficientes para negar o reconhecimento do direito creditório pleiteado pelo espólio do "de cujus" e manter o indeferimento do pedido de restituição.

34. Identifico, entretanto, que no caso concreto sob apreço há mais um elemento desfavorável ao reconhecimento do direito creditório do recorrente.

35. Ao compulsar os contratos sociais e alterações da empresa "Suíssa Industrial e Comercial Ltda, é possível constatar a aquisição de quotas pelo contribuinte em momento posterior ao ano de 1983, ou seja, menos de cinco anos da revogação da isenção do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, distribuídas via bonificação, decorrentes da incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social (fls. 93/236).

35.1 É o caso, por exemplo, da vigésima oitava alteração contratual, em que foi mantido o mesmo valor nominal das quotas, porém com alteração do número de quotas em nome do sócio cotista, devido à incorporação de reservas e/ou lucros (fls. 215/217).

35.2 Essa peculiaridade foi detectada em outras alterações de contrato, ao longo dos anos, as quais também adotaram procedimento similar para o aumento de capital social (fls. 200/202, 220/222, etc).

36. Nessas situações há um acréscimo patrimonial, resultado do aumento do patrimônio pessoal do sócio cotista igual ao valor das quotas novas recebidas em bonificação pela incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social. É indiferente que, ao final, a participação relativa de cada um dos sócios no capital social da empresa permaneça inalterada, equivalente ao percentual que detinha antes da operação de 33,3%.

36.1 Cuida-se de riqueza nova, portanto, advinda dos resultados da sociedade empresarial alcançados em períodos anteriores, e representa um produto do capital, rendimento tributável pelo imposto sobre a renda (art. 3º, § 1º, da Lei nº 7.713, de 1988).

37. Em outros dizeres, mesmo que fosse admitido o direito adquirido à isenção na alienação da participação societária detidas até 1983, isto é, cinco anos antes à revogação da alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, a aquisição de quotas oriunda da incorporação de reservas e/ou lucros ao capital social, via bonificação, após 31/12/1983, não pode ser considerada, para fins de isenção tributária, extensão das quotas originalmente subscritas ou adquiridas.

38. De acordo com os autos, verifico que a negociação da alienação da participação societária, no ano de 2007, correspondeu à totalidade das quotas detidas pelo contribuinte na sociedade empresarial, tanto as originalmente existentes até 31/12/1983, quanto as adquiridas via bonificação com a emissão de novas quotas, após 31/12/1983 (fls. 251/263).

39. Dessa feita, mantenho intacta a decisão de piso que deixou de reconhecer o direito creditório pleiteado e indeferiu o pedido de restituição.

**Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do recurso voluntário e, no mérito, NEGO PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Cleberson Alex Friess