



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 12448.926460/2016-65  
**Recurso** Voluntário  
**Acórdão nº** **2001-001.437 – 2ª Seção de Julgamento / 1ª Turma Extraordinária**  
**Sessão de** 03 de setembro de 2019  
**Recorrente** REINALDO ARNAUD  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)**  
Exercício: 2012

**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

**ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO CONDICIONADA. OBSERVÂNCIA DE CONDIÇÃO IMPLEMENTADA PELO DECRETO-LEI Nº 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 nº 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. 60, caput e §2º, da LINDB; e art. 178 do Código Tributário Nacional).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar a preliminar suscitada e, no mérito, dar provimento ao Recurso Voluntário, ressalvando que a isenção não alcança cotas eventualmente adquiridas após 31/12/1983, por qualquer forma, inclusive via bonificação, por incorporação de reservas ou lucros ao capital.

Fez sustentação oral a patrona do contribuinte, Dra. Ana Beatriz Valenciano Achilles, OAB-SP 344703, escritório PLKC Advogados.

(documento assinado digitalmente)

Honório Albuquerque de Brito – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Honório Albuquerque de Brito (Presidente), Marcelo Rocha Paura e Fernanda Melo Leal.

## **Relatório**

O contribuinte acima identificado formalizou pedido de restituição de imposto por ele considerado indevido, no valor de R\$ 11.625,52, período de apuração 31/01/2011, data de arrecadação 28/02/2011, recolhido por meio do DARF constante dos autos.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil Rio de Janeiro I analisou o pedido e emitiu Despacho Decisório, indeferindo o pedido, em razão da inexistência do crédito pleiteado, tendo em vista que o imposto recolhido fora utilizado para quitação de débito do contribuinte, como demonstrado no referido Despacho Decisório, não restando crédito disponível para restituição (fl. 54).

O Espólio de Reinaldo Arnaud apresentou manifestação de inconformidade, alegando o pedido de restituição foi feito considerando que a participação societária alienada foi adquirida anteriormente ao prazo de 5 anos contados da vigência da Lei nº 7.713/88, o que garante o direito do Recorrente a não incidência de IRPF sobre o valor do ganho de capital apurado, conforme prevê o Decreto-Lei nº 1510/76, artigo 4º, alínea “d”.

Pugna pela nulidade do Despacho Decisório pela falta de intimação para apresentação de documentos que comprovem o direito pleiteado, porque a motivação da decisão proferida se fundamentou somente no conteúdo do PER e pela impossibilidade de acostar documentos e porque o conteúdo simplistas e genérico do despacho decisório suprime o direito de defesa do recorrente.

Resume que desde 1962, Reinaldo Arnaud possuía participação societária na empresa Suíça Comércio e Indústria Ltda. Em 1982 possuía 11.000.00 cotas, o que corresponde a 33% da sociedade, que conforme alteração contratual de 09/06/1982, passou a ser denominada Suíça Industrial e Comercial Ltda.

A mesma participação societária se manteve de 1983 a 1988 e até 2007, como comprovam os Contratos Sociais que diz juntar à defesa e a cópia da DIRPF/1988.

Em 2007 alienou suas cotas aos demais sócios para receber o preço previsto no contrato de compra de parte societária; fez a baixa de sua participação na DIRPF do ano calendário de 2007 e passou a recolher o IRPF sobre as parcelas recebidas em função da venda.

Esclarece que o pedido de restituição, no valor de R\$11.625,52, se refere ao IRPF recolhido sobre o ganho de capital apurado na venda da participação societária da empresa Suíça Industrial e Comercial Ltda., especificamente sobre uma das parcelas recebidas.

Argumenta que o Decreto-Lei n.º 1510/76 previa em seu artigo 4º, algumas hipóteses de não incidência de IRPF e que a norma posterior, a Lei n.º 7.713, de 1988, estabeleceu indistintamente a incidência sobre o ganho de capital, mas não afastou o direito à não incidência.

Afirma que considerando que o recorrente já em 1983 era proprietário da participação societária alienada, é evidente que antes da mudança da regra pela Lei 7.713/88, ele já havia adquirido o direito à não incidência sobre o ganho de capital na alienação de suas cotas.

Ressalta que no momento da alienação da participação societária estavam plenamente preenchidos todos os requisitos legais para a fruição do direito à não incidência do IRPF sobre o ganho de capital incorrido pois a única condição que a lei impôs, para tanto, era a titularidade da participação societária por mais de 5 anos.

Defende o direito adquirido sobre a não incidência do imposto na operação realizada e faz uma longa dissertação sobre direito adquirido, afirmando que este se encontra respaldado na Constituição Federal. Cita julgados do CARF e decisões do STJ, com base na Súmula n.º 544/STF, para justificar sua tese.

A DRJ Belo Horizonte manifestou seu entendimento no sentido de que o contribuinte não teria direito a restituição eis que não restou comprovado o seu direito a não incidência do IRPF sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária.

Em sede de Recurso Voluntário o contribuinte repisa os argumentos ventilados anteriormente, traz doutrina e jurisprudência administrativa e judicial para comprovar o quanto alegado e sustentado.

É o relatório.

## **Voto**

Conselheiro Fernanda Melo Leal, Relator.

O recurso é tempestivo e atende às demais condições de admissibilidade. Portanto, merece ser conhecido.

### **Preliminar - Suposta nulidade do despacho decisório**

Roga o contribuinte ora Recorrente, pela nulidade do despacho decisório por falta de intimação acerca do mesmo, ainda que o Recorrente tenha trazido à colação a prova do pagamento indevido posteriormente, pois supostamente a decisão teria sido imotivada e reduziu a defesa apresentada por meio de manifestação de inconformidade.

Ocorre que, em sede de manifestação de inconformidade para com despachos que indeferem pedidos de restituição, o contribuinte tem plena faculdade de apresentar todos os meios de prova de que dispõe para contrapor as decisões proferidas. Referidos elementos de prova são analisados pelo órgão julgador, como no presente caso, e se os documentos apresentados comprovam de forma inequívoca o direito pleiteado, este é reconhecido com todos os seus consectários.

Compartilho do quanto exposto pela DRJ no sentido de que a falta de intimação para apresentação de documentos quando da análise de pedido de restituição pelas Delegacias da Receita Federal não acarreta prejuízo algum ao contribuinte. Assim considerando que o processo foi constituído com observância das normas legais, descabe falar em nulidade.

Some-se a isso, que houve o atendimento integral a todos requisitos específicos do processo administrativo. Verifica-se, pois, que a nulidade do despacho e conseqüente processo administrativo fiscal somente poderia ser declarada no caso de não constar, ou constar de modo errôneo, a descrição dos fatos ou o enquadramento legal de modo a consubstanciar preterição do direito à defesa. Fato esse que não ocorreu em nenhuma hipótese no processo em análise.

A descrição dos fatos é um dos requisitos essenciais à formalização da exigência tributária, mediante o procedimento de lançamento. Por meio da descrição, revelam-se os motivos que levaram ao lançamento, estabelecendo a conexão entre os meios de prova coletados e/ou produzidos e a conclusão a que chegou a autoridade fiscal. Seu objetivo é, primeiramente, oportunizar ao sujeito passivo o exercício do seu direito constitucional de ampla defesa e do contraditório, dando-lhe pleno conhecimento do desenrolar dos fatos e, após, convencer o julgador da plausibilidade legal da notificação, demonstrando a relação entre a matéria consubstanciada no processo administrativo fiscal com a hipótese descrita na norma jurídica.

É necessário, portanto, que o auditor-fiscal relate com clareza os fatos ocorridos, as provas e evidencie a relação lógica entre estes elementos de convicção e a conclusão advinda deles. Não é necessário que a descrição seja extensa, bastando que se articule de modo preciso os elementos de fato e de direito que levaram o auditor ao convencimento de que a infração deve ser imputada ao contribuinte. TUDO isto foi devidamente atendido pelas autoridades fiscais.

Assim, resta claro que não houve qualquer arbitrariedade ou atitude sorrateira por parte da autoridade fiscal. Pelo contrário. O procedimento fiscal sempre primou pela transparência e oportunidade de colaboração do contribuinte.

Ademais, não houve também qualquer ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV da CF/88). Ao contrário, o recorrente teve resguardado o seu direito à reação contra atos que lhe foram supostamente desfavoráveis, momento esse em que a parte interessada exerceu o direito à ampla defesa, cujo conceito abrange o princípio do contraditório.

A observância da ampla defesa ocorre quando é dada ou facultada a oportunidade à parte interessada em ser ouvida e a produzir provas, no seu sentido mais amplo, com vista a demonstrar a sua razão no litígio.

Desta forma, quando a Administração Pública antes de decidir sobre o mérito de uma questão administrativa dá à parte contrária a oportunidade de impugná-la da forma mais ampla que entender, o que aconteceu no processo em epígrafe, não está infringindo, nem de longe, os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório

Resta muito claro, pois, que o contribuinte teve todos os seus direitos de defesa devidamente reservados e garantidos, o processo fiscal cumpriu todas as suas etapas, a notificação fiscal está completa e clara, e o contribuinte teve acesso a tudo.

Rejeito pois a preliminar suscitada.

### **Mérito - Isenção de IRRF na alienação de participação societária**

Conforme mencionado no relatório acima, a discussão administrativa reside no pleito de restituição do imposto de renda relativo ao ganho de capital auferido na alienação de participações societárias, por considerar o contribuinte que teria direito adquirido à isenção prevista no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/1976. O art. 4o, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/1976, assim dispunha:

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.

Observa-se que o referido dispositivo legal excluiu o crédito tributário decorrente do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital nas alienações de participações societárias efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da sua subscrição ou aquisição.

Alega a DRJ que somente a partir da efetiva alienação da participação societária, poder-se-ia falar em exclusão do crédito tributário decorrente do ganho de capital que seria apurado nessa operação.

Assim, mesmo na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, antes de efetivada a venda da participação societária, o que existia era uma expectativa de direito. Houvesse a alienação ocorrido na vigência dessa norma, estaria resguardado o direito do contribuinte à não-incidência.

Em síntese, o direito à isenção poderia ser incorporado ao patrimônio do particular em duas ocasiões: (i) na ocorrência do fato descrito como isento, desde que esteja em vigor a lei isentiva (é a regra geral; cujo exercício do direito é imediato e não protraído no tempo); ou (ii) no cumprimento das condições exigidas pela lei concessiva da isenção onerosa e a prazo certo, hipótese esta em que se pode falar em direito adquirido (direito incorporado num momento para exercício em momento futuro). Restar verificar se a desoneração em apreço enquadra-se naquela regulada pelo art. 178 do CTN.

Por outro lado sustenta o contribuinte que não haveria como prevalecer tal alegação, uma vez que o Recorrente (i) possui direito adquirido incorporado em seu patrimônio da isenção do DL 1510/76 e (ii) cumpriu, sim, com condição onerosa e a prazo certo, para a obtenção do direito à isenção.

Entendo assistir 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 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.

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 1510/1976, em seu art. 4, 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 (...)."

Entendo ser 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. 10 do Decreto-lei n.º 1.510/1976, o seu art. 40 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 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."

Exatamente isso 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 n.º 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. 1.º ao 9.º daquele decreto-lei, que estabeleciam a isenção condicionada ora examinada.

O direito adquirido, na esclarecedora lição de Maria Helena Diniz, "é o que já se incorporou definitivamente ao patrimônio e a 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."

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

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

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. 4, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1.510/76 - DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECIDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 77131/88)

Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art.4. "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, 1 Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Relator Designado Conselheiro Victor Luis de Salles Freire, julgado em 09/05/2000).

Por tudo quanto exposto, voto no sentido de dar provimento ao Recurso Voluntário, para reformar a decisão a quo e garantir o direito do Recorrente a restituição integral do valor recolhido indevidamente a título de IRPF no recebimento de montante decorrente da venda de participação societária, devidamente atualizados, ressalvando que a isenção não alcança cotas eventualmente adquiridas após 31/12/1983, por qualquer forma, inclusive via bonificação, por incorporação de reservas ou lucros ao capital.

**CONCLUSÃO:**

Diante tudo o quanto exposto, voto no sentido de rejeitar a preliminar suscitada e no mérito CONHECER e DAR PROVIMENTO ao recurso voluntário, nos moldes acima expostos.

(documento assinado digitalmente)

Fernanda Melo Leal