



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

Processo nº 13807.005438/2004-82
Recurso nº 516.707 Voluntário
Acórdão nº 2101-000.966 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 10 de fevereiro de 2011
Matéria IRPF
Recorrente ELIANA BRANDI
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2003

Ementa: 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).

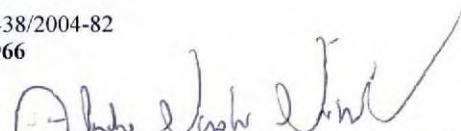
Recurso provido.

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.

CAIO MARCOS CÂNDIDO

Presidente


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator

EDITADO EM: 13.01.2012

Participaram do julgamento os Conselheiros Caio Marcos Cândido (Presidente), Alexandre Naoki Nishioka (Relator), Ana Neyle Olímpio Holanda, José Raimundo Tosta Santos, Odmir Fernandes e Gonçalo Bonet Allage.

Relatório

Trata-se de recurso voluntário (fl. 141/164) interposto em 05 de janeiro de 2009 contra o acórdão de fls. 132/137, do qual a Recorrente teve ciência em 05 de dezembro de 2008 (fl. 137), proferido pela Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em São Paulo II (SP), que, por unanimidade de votos, indeferiu o pedido de restituição de fls. 01/23, formulado com fundamento na isenção de ganho de capital de que trata o art. 4º do Decreto n.º 1.510/76, relativamente a alienação de participação societária no ano-calendário de 2002, exercício de 2003.

O acórdão teve a seguinte ementa:

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

Exercício: 2003

ISENÇÃO - DIREITO ADQUIRIDO - GANHO DE CAPITAL. Decreto-lei n.º 1.510, de 1976.

Lei superveniente pode revogar a outorga de isenção, para fatos meramente com expectativa de direito, sem a efetiva ocorrência do fato gerador, para incidência do tributo.

GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.

Há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01/01/1989.

Solicitação Indeferida” (fl. 132).

Não se conformando, a Recorrente interpôs recurso voluntário (fl. 141/164), reiterando os argumentos apresentados em sua manifestação de inconformidade e pedindo a reforma do acórdão recorrido, para que seja deferido o pedido de restituição.

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 isenção relativa a ganho de capital na alienação de ações não negociadas em bolsa.

Entendo assistir razão à 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 nº 1.510/1976, pela Lei nº 7.713/1988. Referida lei, em seu art. 58, expressamente revogou os arts. 1º ao 9º daquele decreto-lei, que estabelecia 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 arbitrio 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 a Recorrente, já perfizeram a condição prevista na norma que instituirá 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 da 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 pela Recorrente.

No mesmo sentido é o entendimento consubstanciado em 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:

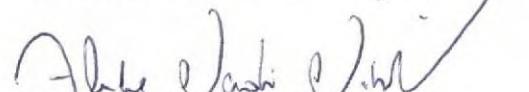
“AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI N.º 1510, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - DIREITO ADQUIRIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO - A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº. 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 ESTABELECENDO 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.


ALEXANDRE NAOKI NISHIOKA

Relator