



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 13807.005439/2004-27
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2201-006.120 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 06 de fevereiro de 2020
Recorrente MONICA BRANDI FERREIRA
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Data do fato gerador: 02/01/2002

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

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.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso voluntário. Votou pelas conclusões o Conselheiro Carlos Alberto do Amaral Azeredo.

(documento assinado digitalmente)

Carlos Alberto do Amaral Azeredo - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Daniel Melo Mendes Bezerra, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Francisco Nogueira Guarita, Douglas Kakazu Kushiya, Débora Fófano dos Santos, Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Marcelo Milton da Silva Risso e Carlos Alberto do Amaral Azeredo (Presidente).

Relatório

Trata o presente processo administrativo de *Pedido de Reconhecimento de Isenção* cumulado com *Pedido de Restituição* de Imposto sobre a Renda de Pessoa Física – IRPF

recolhido a título de ganho de capital na alienação de ações/quotas societárias negociadas fora da bolsa, relativo ao ano-exercício 2003, podendo-se observar das fls. 3 que o referido imposto foi recolhido indevidamente nos montantes de R\$ 199.511,73 e R\$ 35.586,14, correspondentes, respectivamente, ao ganho de capital obtido com a alienação das participações da *Viação Cometa* e do *Hotel Glória*.

Em sua requisição de fls. 4/25, a ora recorrente dispôs que em virtude das *escrituras públicas de doação* datadas de 18.12.1979 e 04.10.1983, juntadas às fls. 39/44, figura como titular de participações societárias das companhias denominadas *Viação Cometa S/A* (CNPJ n. 61.084.018/0001-03) e *Companhia Industrial de Grandes Hotéis – Hotel Glória* (CNPJ n. 33.198.706/0001-69) e que, em 02.01.2002, entendeu por alienar tais participações ao Sr. Arthur Brandi Mascioli, conforme se pode verificar do respectivo *Instrumento Particular de Aditamento* juntado às fls. 45/72.

A recorrente informou, ainda, que com a alienação das respectivas participações societárias obteve resultado positivo (ganho de capital), todavia, no seu entendimento, tal alienação encontra-se gravada e beneficiada pela isenção fiscal instituída pelo artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/76, porquanto a revogação do referido artigo 4º pela Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988, aplicar-se-ia apenas às alienações de participações societárias que àquela época ainda não haviam preenchido o requisito previsto na alínea “d” do referido Decreto-Lei. Nesse contexto, a recorrente alegou que à época da edição da referida lei revogadora já detinha, há mais de cinco anos, as respectivas participações, conforme se pode observar dos *Livros de Registros de Ações* cujas cópias encontram-se acostadas às fls. 73/86.

E, aí, diante do recebimento parcelado dos valores correspondentes às referidas alienações, a ora recorrente registrou que, visando à suspensão da exigibilidade do crédito tributário aqui discutido, acabou efetuando depósitos extrajudiciais junto à Caixa Econômica Federal a título de IRPF sobre o ganho de capital supostamente isento, apurado nos períodos de 01.2002, 02.2002, 04.2002 e 05.2002, tendo realizado os respectivos depósitos administrativos dos períodos vencidos de 06.2002, 07.2002, 08.2002, 09.2002 e 11.2002, conforme se verifica dos comprovantes de depósitos acostados às fls. 31/38, 87/95 e 170/174.

Em *Despacho* de fls. 109, a autoridade fiscal entendeu por encaminhar o presente processo à DERAT/SPO/DIORT para que fosse verificado se havia desistência formal da interessada nos autos do processo administrativo n. 11610.016372/2002-66, bem assim para que fosse esclarecida a situação atual dos depósitos representados pelos documentos de fls. 29/35. Em resposta de fls. 112, o Presidente da 6ª Turma da DRJ de São Paulo informou que não constava nos autos do referido processo, de interesse de Arthur Brandi Sobrinho, qualquer elemento que noticiasse a ocorrência de desistência formal da manifestação de inconformidade ali interposta.

Na sequência, a ora recorrente entendeu por apresentar manifestação de fls. 119/122 por meio da qual informou que havia apresentado desistência, expressa e formal, em relação ao primeiro *Pedido de Restituição* (processo administrativo n. 11610.016372/2002-66), formulado em 31.07.2002, e no qual havia figurado como litisconsorte ativo com o Sr. Arthur Brandi Sobrinho, conforme se verifica da cópia da *Petição de Desistência* acostada às fls. 29/30 e 123/124. E, aí, a recorrente acabou formalizando o presente expediente, no qual, é certo, figura, exclusiva e isoladamente, no polo ativo.

Em 08.04.2009, a recorrente apresentou manifestação de fls. 140/143 em que informou que o IRPF foi recolhido indevidamente nos períodos de apuração de 01.2002, 02.2002, 04.2002 e 05.2002 e o suposto reconhecimento da isenção dizia respeito aos períodos

de apuração de 06.2002, 07.2002, 08.2002, 09.2002 e 11.2002, bem assim que o prazo de que dispunha a autoridade fiscal para constituir o crédito tributário que porventura entendesse devido dever-se-ia reger pela regra prevista no artigo 15º, § 4º do CTN. Com efeito, a recorrente dispôs que a autoridade fiscal deveria ter verificado as informações prestadas em DIRPF do exercício de 2003 no quinquênio legalmente previsto, sendo que, passados mais de 6 (seis) anos desde a ocorrência dos respectivos fatos geradores sem que autoridade tivesse lavrado qualquer Auto de Infração em que constituiria eventual crédito tributário que porventura entendesse devido, não haveria se negar a ocorrência da decadência nos termos do artigo 150, § 4º do CTN.

Naquela oportunidade, a recorrente entendeu por solicitar prioridade no julgamento do presente processo em razão do curso do tempo desde sua instauração e em conformidade com a pacífica jurisprudência administrativa sobre o assunto, bem assim entendeu por juntar cópia da decisão exarada pela 6ª Turma de Julgamento nos autos do processo administrativo n. 11610.016372/2002-66, proposto por seu irmão Arthur Brandi Sobrinho, e cuja matéria ali tratada era idêntica à matéria aqui discutida, conforme se observa da referida decisão acostada às fls. 156/162. A propósito, a recorrente também entendeu por juntar cópia da decisão proferida nos autos do processo administrativo n. 11610.005768/2007-92, de interesse da sua irmã, a Sra. Eliana Brandi, cuja matéria era idêntica à matéria aqui discutida (fls. 178/185).

Os autos foram encaminhados para apreciação e, aí, em *Despacho Decisório* de fls.191/194, a autoridade competente entendeu por indeferir o pedido de restituição tal qual pleiteado de acordo com as razões abaixo transcritas:

“A hipótese de isenção que gera direito adquirido, a favor do contribuinte, é aquela prevista no art. 178 do Código Tributário Nacional - CTN, “*concedida por prazo certo e em função de determinadas condições*”. Esta não pode ser alcançada por lei revogadora, pois é deferida por período determinado de tempo e sob determinadas condições, exigindo um esforço ou um investimento por parte do contribuinte.

Cabe esclarecer que a expressão “em função de determinadas condições”, do art. 178 do CTN, não significa a exigência de meros “requisitos”, mas sim a de uma contraprestação por parte do contribuinte que lhe impõe um ônus, um sacrifício a que ordinariamente não estaria sujeito, uma atividade que será desempenhada exatamente para fazer jus à isenção. Em suma, trata-se de uma “isenção onerosa”. Nesse sentido, o STF editou, em 1969, a súmula 544: “*isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas*” (ressalve-se apenas que o verbete foi concebido segundo a redação original do art. 178 do CTN, não tendo sido mencionado o pressuposto concomitante da determinação do prazo).

Em síntese, o direito à isenção pode 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).

Sendo assim, a não-incidência solicitada pela interessada não está acobertada pela atual legislação, eis que, no momento da venda das participações societárias, em 02.01.2002, não mais estava em vigor a norma desoneradora. Ou, em outras palavras, no momento da ocorrência do fato, a lei o tipificava como gerador de obrigação tributária.

No entanto, ainda que em 01.01.1989 a participação societária já contasse com mais de cinco anos sob titularidade da alienante, não é uma condição onerosa, mas um mero requisito. Não se trata de sacrifício econômico a que a contribuinte se sujeite. Embora se trate de uma cláusula essencialmente extrafiscal – no sentido de estimular as participações mais perenes –, não se trata de ônus. Aliás, o próprio caso concreto nos demonstra isso. Tanto a manutenção da participação societária não pode ser encarada

como ônus, que a interessada a manteve por mais de dez anos a contar de 1989, época de revogação do incentivo. Vale dizer, é condição onerosa apenas aquela que impõe ao particular fazer algo que normalmente não faria, ou seja, desviar-se de seu proceder comum para se sujeitar a algo extraordinário que a lei exige como *condictio sine qua non* do incentivo.

É esse desvio de sua conduta padrão, impondo ao contribuinte um sacrifício jurídico ou econômico, aliado ao prazo determinado para fruição do benefício, que constituem os fundamentos do direito adquirido relativo à isenção. No presente caso nenhum dos pressupostos se apresenta.

Portanto, a desoneração trazida pelo art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, não foi por prazo certo e nem sob condição onerosa. Mesmo possuindo as ações por mais de 5 anos do início da vigência da Lei nº 7.713/1988, como a interessada não efetuou a alienação até aquele momento, não ocorreu o fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital por lhe faltar um requisito essencial previsto em Lei, a própria alienação. Sendo assim, a contribuinte não possui qualquer direito adquirido em relação ao não pagamento do imposto na apuração do ganho de capital quando da alienação de suas cotas.”

A recorrente foi, então, devidamente intimada do Despacho e entendeu por apresentar *Manifestação de Inconformidade* de fls.197/214 em que suscitou, preliminarmente, as seguintes alegações (i) Da prioridade no julgamento por envolver pessoa com mais de 60 (sessenta anos); e (ii) Da racionalização do contencioso e da necessária observância dos precedentes que pacificaram a matéria. No mérito, a ora recorrente levantou as seguintes questões: (i) Da decadência do direito de lançar os créditos tributários objeto dos depósitos administrativos e do necessário levantamento dos referidos valores; e (ii) Da isenção dos ganhos de capital decorrentes da alienação das participações societárias adquiridas até dezembro/1983 – Do direito adquirido e da segurança jurídica. Com base em tais questões, a recorrente pleiteou a autorização do imediato levantamento dos depósitos administrativos realizados em face da decadência do direito de constituir créditos a eles vinculados e reconhecimento do direito creditório pleiteado, determinando-se sua devida restituição atualizada.

Os autos foram encaminhados para apreciação da *Manifestação de Inconformidade* e, aí, em Acórdão de fls. 241/249, a 3ª Turma da DRJ de Brasília entendeu por julgar a manifestação improcedente, de modo que o direito creditório restou não reconhecido, conforme se observa da ementa reproduzida abaixo:

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

Ano-calendário: 2002

DILIGÊNCIA E JUNTADA POSTERIOR DE DOCUMENTOS.

Indefere-se o requerimento de diligência quando prescindíveis à apreciação da matéria litigiosa. Inadmissível a juntada posterior de provas quando a impossibilidade de sua apresentação oportuna não for causada pelos motivos especificados na legislação de regência.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO. PAGAMENTO INDEVIDO.

Somente o sujeito passivo, que efetuar pagamento de tributo indevido, ou em valor maior que o devido, em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido, tem direito à restituição do montante recolhido ou apurado nessas condições.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. 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.

CONSTITUCIONALIDADE.

A instância administrativa é incompetente para se manifestar sobre a constitucionalidade das leis.

DECISÕES JUDICIAIS E ADMINISTRATIVAS.

As decisões judiciais e administrativas não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, à exceção das decisões do STF sobre inconstitucionalidade da legislação.

Manifestação de Inconformidade Improcedente

Direito Creditório Não Reconhecido.”

A ora recorrente foi, então, regularmente intimada da decisão de 1ª instância em 09.11.2016 (fls. 252) e apresentou Recurso Voluntário de fls. 254/269, protocolado em 29.11.2016 (fls. 253), sustentando, pois, as razões de seu descontentamento.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Sávio Salomão de Almeida Nóbrega, Relator.

Verifico que o presente Recurso Voluntário foi formalizado dentro do prazo a que alude o artigo 33 do Decreto n. 70.235/72, razão por que dele conheço e passo a apreciá-lo em suas alegações meritórias.

De início, observo que a recorrente encontra-se por suscitar as seguintes alegações:

- (i) Da decadência do direito de lançar créditos tributários objeto dos depósitos administrativos e do necessário levantamento dos respectivos valores (fls. 258/259):
 - Que havia realizado depósitos administrativos em relação ao IRPF incidente sobre o ganho de capital isento apurado nos períodos de 06.2002, 07.2002, 08.2002, 09.2002 e 11.2002, conforme se verifica dos comprovantes de depósitos acostados às fls. 31/38, 87/95 e 170/174;
 - Que não houve qualquer lançamento com o objetivo de constituir tais créditos tributários para fins de prevenir a decadência nos termos do artigo 63 da Lei n. 9.430/96, razão pela qual não há como impedir o levantamento dos depósitos administrativos realizados;
 - Que a 1ª Seção do STJ pacificou a matéria nos autos do Recurso Especial n. 736.040/RS no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não constitui óbice ao lançamento para evitar a decadência; e

- Que ainda que o indeferimento da isenção seja mantido, não haverá a possibilidade de conversão dos depósitos administrativos em renda da União, razão pela qual requer o imediato levantamento dos respectivos valores depositados, minimizando, com isso, os prejuízos que já vem sofrendo.

(ii) Da necessária observância e vinculação aos precedentes que pacificaram a matéria (fls. 260/262):

- Que a matéria em discussão não é de livre convencimento, mas, sim, de vinculação obrigatória, não havendo se falar, portanto, em impossibilidade de afastamento de lei por ilegalidade, a começar pelo que prescreve o artigo 19, § 5º da Lei n. 10.522/02 que dispunha que *“as unidades da Secretaria da Receita Federal do Brasil deverão reproduzir, em suas decisões sobre as matérias a que se refere o caput, o entendimento adotado nas decisões definitivas de mérito, que versem sobre essas matérias, após manifestação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput”*;

- Que a questão já foi objeto de manifestação por parte da PGFN e já está incluída na *Lista de Disposta e Contestar e Recorrer* que indica, de forma exemplificativa, temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal superior, inclusive decorrentes de julgamentos de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, aos quais se aplica o disposto no referido artigo 19 da Lei n. 10.522/02 e no artigo 2º, inciso V e VII e parágrafos 3º a 8º, e artigos 5º e 7º da Portaria PGFN n. 502/2016;

- Que o CARF, prestigiando a racionalização, eficiência e efetividade do contencioso tributário, atualmente também se orienta pelas mesmas premissas de acordo com o artigo 62, § 1º, inciso II, alínea “c” do RICARF, aprovado pela Portaria MF n. 343/15, não sendo o caso, como afirmou o v. acórdão recorrido, de impossibilidade de apreciação da matéria em sede administrativa;

- Que toda a legislação converge para esta mesma tendência racionalizadora, conforme se verifica do artigo 59, parágrafo único, inciso II, alínea “a” do Decreto n. 7.574/11, artigo 26-A, § 6º, inciso II, alínea “a” do Decreto n. 70.235/72 e artigo 2º, § 1º da Portaria PGFN n. 502/2016; e

- Que o v. acórdão não somente poderia como deveria ter observado e seguido a orientação firmada pela 1ª Seção do STJ sobre a matéria, a qual foi reconhecida e encampada por ato da própria PGFN, o que, igualmente, deve pautar a orientação deste E. CARF.

(iii) Da isenção onerosa dos ganhos de capital decorrentes da alienação das participações societárias adquiridas até dezembro/1983 – Do direito adquirido e da segurança jurídica (fls. 262/269):

- Que nos termos do artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/1976, há isenção de IRPF sobre o ganho de capital auferido na alienação de participação societária, desde que cumprido o requisito imposto para tanto, qual seja, a manutenção da participação por cinco anos, caracterizando,

pois, típica isenção onerosa com o objetivo de incentivar investimentos de longo prazo;

- Que ainda que tal isenção tenha sido revogada pela Lei n. 7.713/88, decerto que não há se falar em afastamento do direito adquirido daqueles que já cumpriram os requisitos impostos para o gozo da referida isenção;
- Que quando da edição da Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1998, a qual revogou a isenção instituída pelo Decreto-Lei n. 1.510/76, já detinha, há mais de cinco anos, a participação societária das empresas denominadas Viação Cometa S/A e Companhia Industrial de Grandes Hotéis – Hotel Glória, restando-se concluir, portanto, que as respectivas ações já estavam albergadas pela mencionada isenção, da qual poderia usufruir quando as alienasse;
- Que a segurança conferida pelo artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal não abrange somente o direito consumado, mas, também e, principalmente, o direito adquirido, ainda não consumado, conforme também se depreende da leitura do artigo 6º, § 2º da então vigente Lei de Introdução ao Código Civil, que, a propósito, considera adquiridos tanto os direitos que seu titular possa exercer, como aqueles cujo marco inicial para o exercício seja um termo prefixo ou uma condição pré-estabelecida e inalterável a arbítrio;
- Que o direito à isenção nasceu sob a égide do Decreto-Lei e também sob sua égide ocorreu o decurso de cinco anos contados a partir da aquisição ou da subscrição da participação societária, tornando patente, pois, o direito adquirido à isenção, de modo que já tendo ocorrido o fato gerador do direito à isenção antes da publicação da Lei n. 7.713/88, não se pode cogitar pela inaplicabilidade da isenção;
- Que a lei aplicável seria a do momento da verificação do ganho de capital, pois neste momento ocorre apenas o exercício do direito adquirido sob a égide do respectivo Decreto-Lei que instituiu a isenção fiscal;
- Que a isenção está de tal forma pacificada que até mesmo a Procuradoria da Fazenda Nacional reconhece tal circunstância ao deixar de recorrer à Câmara Superior de Recursos Fiscais nos casos envolvendo a matéria aqui discutida, conforme se depreende do voto vencedor proferido no Acórdão n. 104-16.544;
- Que especificamente sobre o novo desdobramento argumentativo pretendido pelo v. acórdão recorrido no sentido de que a isenção em tela não seria por prazo e, portanto, poderia ser revogada de acordo com o artigo 178 do CTN, o qual exigiria não apenas a condição, mas, também, o prazo certo da regra desonerativa, nada mais ultrapassado e igualmente superado pelo próprio STJ;
- Que o que deve ser objeto de proteção do direito adquirido é a isenção onerosa, também chamada de condicional, o que não se confunde com a mera soma de isenção por prazo certo + isenção condicional, até porque, do contrário, estar-se-ia conferindo interpretação extensiva às isenções onerosas, pois toda desoneração concedida por prazo certo e mediante

condições, sempre, invariavelmente, seria onerosa, o que não é verdade, ou seja, independentemente da onerosidade, estaria presente a intangibilidade da isenção; e

- Que de acordo com os precedentes que geraram a Súmula 544, o STF já vinha decidido que apenas a condição onerosa gera direito adquirido, o STJ, no julgamento dos Embargos Declaratórios que sucederam ao julgamento do Recurso Especial n. 1.133032/PR, transitou em julgado em 03.11.2011, afastou a interpretação pretendida pelo v. acórdão recorrido.

Com base em tais alegações, a recorrente requer, preliminarmente, o levantamento dos depósitos realizados nos autos em face da decadência do direito de lançar os créditos tributários a eles vinculados e, no mérito, que o presente recurso voluntário seja integralmente provido para, reformando-se o v. acórdão recorrido, reconheça-se o direito creditório tal qual pleiteado, determinando-se, portanto, a devida restituição dos valores atualizada pela Selic.

1. Do Direito adquirido à isenção de IRPF sobre o ganho de capital decorrente das alienações de participações societárias

Pois bem. Penso que a questão central que deve ser aqui enfrentada diz com a aplicação da isenção instituída pelo artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/1976. A alegação sobre a decadência do direito de lançar créditos tributários objeto dos depósitos administrativos é mera questão marginal que a depender do desfecho aqui tomado, tornar-se-á superada. Portanto, entendo que devo iniciar a análise do presente Recurso Voluntário a partir da questão inerente à aplicabilidade da isenção sobre ganhos de capital decorrentes da alienação das participações societárias prevista no referido artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/1976.

É verdade que a hipótese de alienação de ações a partir da qual decorra ganho de capital constitui o elemento material da regra-matriz do Imposto sobre a Renda. Todavia, é de se reconhecer que o artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/1976 acabou estabelecendo que em face de determinadas condições os supostos ganhos são isentos da incidência do imposto sobre a renda. Confira-se:

“Decreto-Lei n. 1.510/76

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.”

Pelo que se pode notar, o Decreto-Lei n. 1.510/76 dispunha que a isenção aplicar-se-ia às hipóteses em que o acionista detivesse as participações societárias por um período mínimo de cinco anos.

Ocorre que o artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/76 foi revogado pela Lei n. 7.713, de 22 de dezembro de 1988. E, aí, é de se notar que a questão central aqui discutida acaba ganhando novos contornos, já que, agora, a perspectiva de análise é no sentido de saber se a referida isenção se aplica àquelas alienações efetuadas após a promulgação da Lei n. 7.713/98. A pergunta que deve ser aqui realizada, portanto, é a seguinte: há direito adquirido à isenção

prevista no artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/76 nas hipóteses em que as alienações são efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da aquisição da participação?

Em homenagem ao princípio da segurança jurídica, a Constituição Federal de 1988 acabou protegendo aqueles direitos já incorporados ao patrimônio do contribuinte ao estabelecer em seu artigo 5º, inciso XXXVI que a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. Confira-se:

“Constituição Federal

Art. 5º (omissis):

[...]

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

De acordo com Maria Helena Diniz¹, o direito adquirido “*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 situação jurídica, pois há direito concreto, ou seja, direito subjetivo e não potencial ou abstrato*”. A propósito, note-se que a possibilidade de aplicação de uma norma mesmo após a sua revogação ocorre em razão do fenômeno jurídico denominado de “ultraatividade”, o qual, segundo Roque Antônio Carrazza (1999, p. 555), relaciona-se com os institutos constitucionais do direito adquirido e do ato jurídico perfeito:

“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.” (grifei).

O Código Tributário Nacional dispõe que as isenções só podem ser revogadas a qualquer tempo quando não são concedidas por prazo certo e em função de determinadas condições. Tratam-se das chamadas isenções condicionadas. É ver-se:

“Lei n. 5.172/66

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.”

A partir da leitura do dispositivo supracitado é possível perceber que o contribuinte passa a ter direito adquirido a uma isenção condicionada a partir do momento em que cumpre as exigências legais para tanto, de modo que esse direito não se esvazia com a eventual revogação póstera da norma concedente do benefício. É nesse sentido que dispõe Aurélio Pitanga Seixas (1999, p. 164):

“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.

¹ DINIZ, Maria Helena. A irretroatividade das leis e o direito adquirido. Revista dos Tribunais. São Paulo, 1982, p. 204.

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.” (grifei).

Na sequência, devo afirmar que a condição imposta para o gozo da isenção de IRPF no caso em análise que é a manutenção das ações no patrimônio do contribuinte por cinco anos é, sim, 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.

Nesse contexto, veja-se o entendimento de 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.” (grifei).

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 se posicionou 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 que os ganhos de capital decorrentes de operações de alienações de participações societárias adquiridas sob a égide do Decreto-Lei 1.510/76 estão isentos do imposto sobre a renda ainda que as respectivas transações tenham ocorrido após a entrada em vigor da Lei nº 7.171/88, cujas ementas transcrevo abaixo:

“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 AÇÃOES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO AO BENEFÍCIO FISCAL.

1. 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)."

Inclusive, note-se que esse entendimento foi recentemente confirmado no Agravo Interno no Recurso Especial 1.647.630/SP, cuja ementa transcrevo abaixo:

“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).”
(grifei).

Nesse contexto, ressalte-se, que este Conselho Administrativo de Recursos – CARF possui acórdãos que reconhecem o direito adquirido à isenção tal qual requerida pela recorrente, conforme se pode verificar das ementas transcritas abaixo:

“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 ESTABELECE 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 ESTABELECE 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.

(Processo n. 11831.002650/2001-12. Acórdão n. 2202-002.468, Conselheiro Relator ANTONIO LOPO MARTINEZ)."

Essa Turma também tem posicionamentos que acabam corroborando a linha de raciocínio aqui perfilhada, conforme se observa da ementa abaixo reproduzida:

“ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2010, 2011

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

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.

[...].”

(Processo n. 10865.721664/2016-65. Acórdão n. 2201-005.473, Conselheiro Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim. Sessão de 11.09.2019).”

Dando sequência à linha de raciocínio, observe-se que a própria PGFN acabou incluindo essa matéria na *Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer*, a qual indica, de forma exemplificativa, temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal superior, inclusive decorrentes de julgamentos de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, sobre os quais se aplica o disposto no referido artigo 19 da Lei n. 10.522/02 e no artigo 2º, inciso V e VII e parágrafos 3º a 8º, e artigos 5º e 7º da Portaria PGFN n. 502/2016.

“Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer (Art.2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016)

Lista exemplificativa de temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal superior, inclusive a decorrente de julgamento de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, conforme art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN Nº 502/2016

ORIENTAÇÕES GERAIS:

A presente lista será constantemente atualizada e contém:

(i) no item “1”, lista exemplificativa de temas com jurisprudência consolidada do STF e/ou de Tribunal superior, inclusive a decorrente de julgamento de casos repetitivos, em sentido desfavorável à Fazenda Nacional, aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016.

[...]

Temas em relação aos quais se aplica o disposto no art. 19 da Lei nº 10.522/02 e nos arts. 2º, V, VII, §§ 3º a 8º, 5º e 7º da Portaria PGFN Nº 502/2016:

1.22 - Imposto de Renda (IR)

[...]

u) Alienação de participação societária - Decreto-lei 1.510/76 - Isenção - Direito adquirido

Precedentes: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1164768/RS, AgRg no REsp 1141828/RS e AgRg no REsp 1231645/RS.

Resumo: A Primeira Seção do STJ fixou entendimento no sentido de que o contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda, quando da alienação de sua participação societária.

OBSERVAÇÃO 1: O entendimento acima explicitado não se aplica às ações bonificadas adquiridas após 31.12.1983, ante à impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de 05 (cinco) anos sem alienação até a revogação da isenção prevista no Decreto-Lei nº 1.510/76, indispensável à formação do direito, tratando-se, nesse passo, de mera expectativa de direito, com relação à qual se aplica a norma do art. 178 do CTN e não a garantia constitucional do direito adquirido. Ainda que as bonificações decorram das ações originais, não é correto afirmar que delas fazem parte, não passando de meras atualizações ou modificações integrativas das ações antigas. Na verdade, elas representam efetivo acréscimo patrimonial, não se comunicando a isenção tributária relativa ao imposto de renda quando da alienação, caso a aquisição tenha ocorrido após 31.12.1983. Precedente: ApelREEX 2007.71.03.002523-0, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/01/2011, TRF da 4ª Região.

OBSERVAÇÃO 2: A isenção é condicionada a certos requisitos, cuja observância é imprescindível: (i) presença da documentação comprobatória de titularidade das ações – aqui merece especial atenção o fato de que podem haver operações societárias que tenham repercussão no período de cinco anos necessário para a aquisição do direito, como, por exemplo, a cisão de determinada sociedade em que as ações antigas foram utilizadas para integralização do patrimônio da sociedade nova, com a consequente extinção das ações antigas; (ii) aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983; (iii) alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do DL 1.510/76, portanto, antes da revogação pela Lei 7.713/88.” (grifei).

Portanto, o contribuinte que detenha quotas sociais há mais de cinco antes e antes da entrada em vigor da Lei n. 7.713/88 possui direito adquirido à isenção do imposto de renda quando da alienação de sua participação societária. Para tanto, é imprescindível que o contribuinte preencha os seguintes requisitos: (i) comprovação da titularidade das ações; (ii) comprovação de que as ações foram adquiridas até 31.12.1983; e (iii) comprovação de que o alcance do prazo de 5 anos em relação à titularidade das ações ocorreu ainda na vigência do Decreto-Lei n. 1.510/76 e, portanto, antes de sua revogação pela Lei n. 7.713/88.

Na hipótese dos autos, verifique-se que em virtude das *escrituras públicas de doação* datadas de 18.12.1979 e 04.10.1983, juntadas às fls. 39/44, a recorrente passou a ser titular das participações societárias das companhias denominadas *Viação Cometa S/A* (CNPJ n. 61.084.018/0001-03) e *Companhia Industrial de Grandes Hotéis – Hotel Glória* (CNPJ n. 33.198.706/0001-69). Portanto, tanto a recorrente comprova a titularidade das ações quanto comprova que tais participações societárias foram adquiridas em período anterior a 31.12.1983. Além disso, note-se que o alcance do prazo de cinco anos em relação à titularidade das ações

ocorreu, portanto, em 18.12.1984 relativamente às ações da *Viação Cometa S/A* e 04.10.1988 no que diz com as quotas societárias da *Companhia Industrial de Grandes Hotéis – Hotel Glória*. Quer dizer, o alcance do prazo de 5 ações em relação à titularidade das ações ocorreu ainda na vigência do Decreto Lei n. 1.510/76 e, por conseguinte, antes de sua revogação pela Lei n. 7.713/88.

Portanto, nos termos do que dispunha o artigo 4º, alínea “d” do Decreto-Lei n. 1.510/76, entendo que a recorrente faz *jus* ao direito adquirido à isenção do Imposto sobre a Renda sobre o ganho de capital auferido com as alienações das participações societárias das companhias denominadas *Viação Cometa S/A* e *Companhia Industrial de Grandes Hotéis – Hotel Glória*, que, a rigor, ocorreu em 02.01.2002, conforme se pode verificar do respectivo *Instrumento Particular de Aditamento* juntado às fls. 45/72. Em consequência, e tal como afirmei anteriormente, a alegação sobre a decadência do direito de lançar créditos tributários objeto dos depósitos administrativos restou superada.

Conclusão

Por todo o exposto e por tudo que consta nos autos, conheço do recurso voluntário e, no mérito, dou-lhe provimento para reconhecer o direito à isenção sobre o ganho de capital aqui discutido, restituindo-se, portanto, os valores indevidamente recolhidos, bem assim para que a recorrente possa levantar os valores objeto de depósitos extrajudiciais realizados junto à Caixa Econômica Federal.

(documento assinado digitalmente)

Sávio Salomão de Almeida Nóbrega