



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEGUNDA CÂMARA

Processo n°	13807.010403/00-15
Recurso n°	154.087 Voluntário
Matéria	IRPF - Ex.: 1996
Acórdão n°	102-48.473
Sessão de	26 de abril de 2007
Recorrente	MARIA HELENA RIBEIRO DE CASTRO
Recorrida	2ª TURMA/DRJ-CAMPO GRANDE/MS

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário:1995


Ementa: IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006).

Recurso provido.

ACORDAM os Membros da Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos de relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Naury Fragozo Tanaka e Antônio José Praga de Souza, que negam provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. O Conselheiro Antônio José Praga de Souza apresenta declaração de voto.



ALEXANDRE ANDRADE LIMA DA FONTE FILHO
PRESIDENTE EM EXERCÍCIO



LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA
RELATOR

FORMALIZADO EM: 09 NOV 2007

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: JOSÉ RAIMUNDO TOSTA SANTOS, SILVANA MANCINI KARAM e MOISÉS GIACOMELLI NUNES DA SILVA. Ausente, justificadamente, a Conselheira LEILA MARIA SCHERRER LEITÃO (Presidente).

✓ R ✓

Relatório

MARIA HELENA RIBEIRO DE CASTRO recorre a este Conselho contra a decisão de primeira instância proferida pela 2ª. TURMA DA DRJ CAMPO GRANDE/MS, pleiteando sua reforma, com fulcro no artigo 33 do Decreto nº 70.235 de 1972 (PAF).

Em razão de sua pertinência, peço vênia para adotar e transcrever o relatório da decisão recorrida (*verbis*):

“A contribuinte acima identificada apresentou pedido de restituição de imposto pago sobre ganhos de capital na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa, relativamente ao exercício de 1996, que, segundo ela, foi recolhido indevidamente.

Inicialmente seu pedido foi indeferido pelo Despacho Decisório n.º 841/04 (fls. 168/171) da Delegacia da Receita Federal de Administração Tributária em São Paulo/SP, sob a alegação de que não houve o direito adquirido da isenção em razão de a legislação vigente à época do fato gerador não contemplar esta possibilidade.

A contribuinte inconformada com este Despacho Decisório apresenta a manifestação de inconformidade de fls. 173/189 alegando, em síntese, que:

Verifica-se pela Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF de 1984 de seu marido que ela, juntamente com seu marido, era detentora de 17.860.000 de ações da empresa MULTICAR S/A, subscritas em 1982;

Pela Assembléia Geral Extraordinária da MULTICAR S/A realizada em 2/5/1984, fato registrado também pela DIRPF de 1985, essa empresa passou a denominar-se OSA S/A;

Na planilha do doc. 4 apontam-se as movimentações da participação societária, relativas a vendas (1983), bonificações (1984, 1985 e 1989), doações a filhos (1985 e 1988), aquisição de novas ações pelo marido (anos 1990, 1991 e 1992) e conversão de tipo de parte das ações (1991);

A participação societária em 31/12/92 – que assim permaneceu até 1995 – era de:

<i>Maria Helena Ribeiro de Castro</i>	<i>815.000.000</i>
<i>Mário Austregésilo de Castro</i>	<i>1.536.139.000</i>
<i>Total de ações</i>	<i>2.351.139.000</i>

Vale notar que somente o marido da requerente adquiriu parte de suas ações (190.000.000 + 47.000.000 + 139.000 = 237.139.000) nos anos de 1990, 1991 e 1992. A sua participação foi adquirida/subscrita antes de 31/12/83;

Nesse cenário, alienou suas ações para Permalí do Brasil Indústria e Comércio Ltda. pelo valor de R\$12.497.457,21, e, em razão do ganho de capital na operação, recolheu Imposto de Renda em 31/10/95 no montante de R\$1.064.628,49, conforme DARF que anexa;

O pedido de restituição refere-se ao Imposto de Renda recolhido na venda das ações da OSA S/A (adquiridas antes de 31/12/83), pelo motivo de que foram adquiridas anteriormente ao prazo de 5 anos a contar da vigência da Lei 7713/88 e que ela tinha o direito da não incidência, conferido pelo Decreto-lei 1510/76, art. 4º, “d”;

Com posterior norma sobre IRPF, a Lei 7713/88, estabeleceu-se indistintamente a incidência para ganho de capital. Ao contrário do que se pode imaginar, não se

revogou a não incidência, mas instituiu-se a tributação nos casos do art. 4º do Decreto-lei 1510;

Na situação do benefício de redução do IRPF na venda de imóvel conforme o prazo (5% ao ano) em que permaneceu em domínio do contribuinte, o direito até então adquirido foi respeitado pela Lei 7713 (art. 26);

Considerando que a subscrição ocorreu em 1982 (com integralização até janeiro/83), é evidente que ela havia cumprido, antes da mudança da regra (31/12/88, com a Lei 7713), a condição para que o IRPF não incidisse sobre o ganho de capital na venda de suas ações, qual seja: ALIENAR A PARTICIPAÇÃO APÓS 5 ANOS DE SUA SUBSCRIÇÃO OU, AQUISIÇÃO (passaram mais do que 5 anos entre a subscrição e a entrada em vigor da Lei 7713);

Portanto, se cumprida a condição dos 5 anos, tinha ela o direito adquirido de não recolher o imposto na ocasião da venda das ações correspondentes à sua participação na OSA S/A; porém, recolheu sobre a totalidade, como se verifica da própria guia e da DIRPF de 1996 de seu marido. O Anexo dos Ganhos de Capital da DIRPF 1996 registra a venda de 2.351.139 ações e IR de R\$ 3.071.142,17, que compreende a sua situação e de seu marido, considerando que apresentaram DIRPF conjunta;

A não incidência do IRPF, após cumprida a condição do Decreto-lei 1510, art. 4º, "d", passou a fazer parte do patrimônio de determinadas pessoas, e, com base no comando constitucional do respeito ao direito adquirido, não há como incidir o tributo independentemente do momento da venda;

Verifica-se que estão relacionados na Lei Maior os direitos fundamentais do cidadão, que devem ser respeitados por toda a coletividade, incluindo-se as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Observa-se, ainda, que está inserida, entre essas garantias fundamentais, o "direito adquirido";

Sob os prismas constitucional e legal, o direito adquirido é definido como aquele que pode ser exercido a qualquer momento pelo seu titular, não podendo norma superveniente causar prejuízo àquela situação jurídica verificada e incorporada ao respectivo patrimônio sob a égide da norma anterior;

No caso em apreço, ao preencher o critério necessário ao direito à não-incidência do IR – qual seja, detenção, pelo prazo de 05 anos, da propriedade da participação societária – ela cumpriu a condição indispensável e necessária ao usufruto da intangibilidade fiscal.

À evidência, a partir do lapso temporal de cinco anos, o direito à não-incidência integrou o seu patrimônio, não podendo assim ser violado por uma nova ordem normativa;

Diante disso, ela poderia exercer tal direito a qualquer tempo, ou seja, a não-incidência do IR seria verificada quando alienasse sua participação societária, que poderia ocorrer até mesmo após o advento da Lei nº 7.713/88;

Evidente, pois, que ela possui o direito adquirido à não-incidência do IR sobre ganho de capital na venda de suas ações, e não uma mera expectativa de direito, como entendido equivocadamente pelo Julgador;

Há também que ser afastado o entendimento do Julgador, no sentido de que deve ser aplicada ao caso dos autos o disposto na Lei nº 7.713/88, em razão da previsão do art. 144 do CTN. Por esse raciocínio, ela entende que o IR ora questionado é devido, porque a lei vigente na data de ocorrência da alienação da participação societária assim o determinava;

lu

O equívoco do fisco resume-se na falta de distinção dos conceitos de "direito adquirido" e "direito consumado";

O direito adquirido prestigia o direito nascido em dado momento, segundo a lei então vigente, mas que poderá ser exercido posteriormente, ainda que sob a égide da nova lei.

Se o art. 144 do CTN tivesse que ser aplicado indistintamente como suscitado pelo Julgador, nunca haveria a possibilidade de gozo de um direito adquirido, mas, tão somente, de um direito consumado;

Pensar na forma do Julgador a quo é negar a própria existência do direito adquirido, pois sob seu ponto de vista o direito deveria ser adquirido (5 anos de propriedade) e consumado (alienação da participação societária) na vigência Decreto Lei n.º 1.510/76, para que ela pudesse fazer jus à não-incidência do IRPF;

Assim, a regra da não-incidência do IR em comento dever ser interpretada mediante interpretação sistemática do direito, por meio da integração dos métodos literal, histórico, lógico, teleológico e sistemático;

A jurisprudência do Conselho de Contribuintes, em situações idênticas à presente, confirma o entendimento ora sustentado: (...)

A Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuinte encerra a discussão, corroborando o direito da Recorrente:

'IRPF — PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO-INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, 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 7.713/88) Se a pessoa Física titular da participação societária, sob a égide do artigo 4º 'd"', do Decreto-Lei 1.510/76, subseqüentemente 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.' (Ac. CSRF/01-03.725 em 18.02.2002 — g.n.)

Anexa aos autos os documentos de fls. 190/196. (...) "

ementado: A DRJ proferiu em 17/03/2006 o Acórdão nº 8484 (fls. 198-209), assim


"ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO. 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 e adquiridas até 31.12.83, visto que o art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76 foi expressamente revogado.

SOLICITAÇÃO INDEFERIDA" 

Cientificada da aludida decisão, a contribuinte interpôs recurso voluntário, em 06/06/2006, fls. 215-234, no qual seu ilustre representante rebate os fundamentos do acórdão de primeira instância, reitera e aprofunda os argumentos da peça impugnatória. Ao final, requer seja reconhecido o direito creditório pleiteado

A unidade da Receita Federal responsável pelo preparo do processo, efetuou o encaminhamento dos autos a este Conselho em 19/06/2006 (fl. 284).

É o Relatório. 

Voto

Conselheiro LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA, Relator

O recurso é tempestivo e assente em lei, devendo ser conhecido.

Conforme relatado, o litígio versa sobre pedido de reconhecimento de direito creditório sobre recolhimento de IRPF sobre ganho de capital obtido na alienação de ações, adquiridas antes de 1983, operação, que segundo o recorrente, seria isenta à luz do Decreto-lei nº 1.510/76, art. 4º, letra "d", por se tratar de direito adquirido.

De início, registro que tanto no despacho decisório da Derat/SP, quanto na decisão de primeira instância, inexistem questionamentos acerca do efetivo recolhimento do tributo, tampouco da data de aquisição das ações negociadas. Neste particular, reporto-me aos esclarecimentos da peça recursal, calcados em elementos trazidos aos autos (*verbis*):

"Conforme se verifica da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física - DIRPF de 1984 de seu marido (dov. 1 - item 2.4, anexado ao pedido de restituição), a ora Recorrente - juntamente com seu marido - era detentora de 17.860.000 de ações da empresa MULTICAR S/A, subscritas em 1982.

Pela Assembleia Geral Extraordinária da MULTICAR S/A realizada em 2/5/1984 (doe. '2, acostado ao pedido), fato registrado também pela DIRPF de 1985 (dov. 3 - item 2.4, do pedido de restituição), essa empresa passou a denominar-se OSA S/A.

Na planilha do doc. 4 anexado ao pedido apontam-se as movimentações da participação societária, relativas a vendas (1983), bonificações (1984, 1985 e 1989), doações a filhos (1985 e 1988), aquisição de novas ações pelo marido (anos 1990, 1991 e 1992) e conversão de tipo de parte das ações (1991).

A participação societária em 31/12/92 - que assim permaneceu até 1995 - era de:

<i>Maria Helena Ribeiro de Castro (ora recorrente)</i>	<i>815.000.000</i>
<i>Mário Austregésilo de Castro</i>	<i>1.536.139.000</i>
<i>Total de ações</i>	<i>2.351.139.000</i>

Vale notar que somente o marido da Recorrente adquiriu parte de suas ações (190.000.000 + 47.000.000 + 139.000 = 237.139.000) nos anos de 1990, 1991 e 1992 (vide does. 5, 6, e 7, do pedido de restituição). A participação da Recorrente foi adquirida / subscrita antes de 31/12/83.

Nesse cenário, a Recorrente alienou suas ações para Permali do Brasil Indústria e Comércio Ltda. pelo valor de R\$12.497.457,21 (contrato - doe. 8, anexado ao pedido de restituição), e, em razão do ganho de capital na operação, recolheu Imposto de Renda em 31/10/95 no montante de R\$1.064.628,49 como se vê da guia DARF (doe. 9, anexado ao pedido)."

Cumpra ainda registrar que o pleito da recorrente foi interposto em 30/10/2000, fl. 01, ou seja, próximo ao encerramento do prazo decadencial, considerando que o tributo foi recolhido em 31/10/1995.

Pois bem. A matéria de direito em questão é conhecida deste Conselho e possui jurisprudência pacífica na Câmara Superior de Recursos Fiscais. Em brilhante voto proferido no Acórdão n.º 104-19.821, de 18/02/2004, o ilustre Conselheiro Roberto William Gonçalves, Fazendário, de reconhecida capacidade e experiência, enfrentou o tema com precisão. Peço vênua para transcrever aqui parte do citado voto, adotando seus fundamentos como razões de decidir:

"(...) acerca do Decreto-lei n.º 1.510/76, "vis a vis" com o art. 3º, § 3º, da Lei n.º 7.713/88, este Colegiado já se manifestara, conforme ementa do Acórdão n- 104-16.545, sessão de 19 de agosto de 1988, "verbis":

'GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO. A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei n.º 7.713, art. 3º, par. 3º, não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei n.º 1.510/76, art. 4º, letra 'd', sob pena de afronta ao Direito Adquirido.'

Por oportuno mencione-se que a Egrégia Câmara Superior de Recursos Fiscais, ao examinar Recurso da Ilustre Procuradoria da Fazenda Nacional, RP/104-0.309, sobre a matéria objeto do Acórdão antes mencionado, Recurso Voluntário n.º 14.485, Processo n.º 11080.037864/94-71, referendou, na íntegra, a decisão desta 4ª Câmara, que assim lhe fora submetida. Consta, textualmente, da ementa do Acórdão CSRF/01.349, Sessão de 17 de abril de 2001:

'IRPF. PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS. AQUISIÇÃO SOB EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA "d" DO DECRETO-LEI 1510/76. DIREITO ADQUIRIDO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECENDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88). Se a pessoa física titular de 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.'

Ora, formalizava o art. 4º, letra 'd', do Decreto-lei n.º 1.510/76, da não incidência do imposto:

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

De outro lado, na vigência do mesmo Decreto-lei, seu artigo 5º, reproduzido no artigo 40, § 4º, do RIR/80, dispunha, expressamente, que, para efeitos da tributação, prevista no mesmo Decreto-lei:

'art. 5º.- . presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas a custo zero, nas datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.' (grifos não do original).

Igualmente, por oportuno, o diploma legal em questão não faz quaisquer distinções quanto à natureza de participações societárias, se ON ou PN.

Isto posto, os documentos de fls. 421/440, em particular, certidão de óbito, inventário e formal de partilha de Ivanisa Malta Simonsen, documentos com fé pública, atestam haver a contribuinte recebido de herança da "de cujus", sua genitora, 7.875.000 ações da Joisa S/A, conforme inventário encerrado ainda em 1982, fls. 436 e 440. Portanto, bem antes de 31.12.96 a contribuinte possuía, por herança, não só 2.975.000 ações da empresa.

Por via de consequência, no exato contexto da legalidade escrita e objetiva, se,

- material e comprovadamente a recorrente adquiriu por herança de genitora 7.875.000 ações em março/82, fls. 436/440, e,

- após novas aquisições, igualmente por herança de genitor e doação de irmão, desdobramentos acionários da empresa e posteriores doações a seus descendentes,

- lhe restaram, a final, 2.975.000 ações ordinárias, objeto de alienação em 20.03.98, e, desta lide,

- não restam dúvidas tratarem-se de ações referenciadas legalmente à aquisição original, ocorrida ainda em 1982. Portanto, sem incidência tributária, conforme prescrição do artigo 4º, d, do Decreto-lei nº 1.510/76, antes reproduzido. Haja vista que, em 31.12.88, antes, portanto, da alienação objeto desta pendenga, já ocorrera o período quinquenal a que se reportava o mesmo artigo 4º, d.

Por oportuno, tratava-se de condição de não incidência tributária. Não, de isenção, passível de suspensão a qualquer tempo, conforme prescrição do CTN, artigo 178. Daí, o direito adquirido, reportado na ementa do Acórdão 104-16.545, de 19. 08.98."

Na esteira dessas considerações, pois, com os adendos ora acrescentados, ratifico, na íntegra, a conclusão do Acórdão nº104.19.341, Sessão de 13 de maio de 2003."

Corroborando esse entendimento, a colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais ratificou-o, em diversos outros julgados, a exemplo:

"IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, 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 7.713/88) – Se a pessoa Física titular da participação societária, sob a égide do artigo 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 nº CSRF/01-03.725, de 02/12/2002).

"IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – DECRETO-LEI 1.510/76 – Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido." (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006).

O Superior Tribunal de Justiça - STJ também já apreciou essa matéria, sendo que suas decisões ratificam o entendimento deste Conselho a exemplo de recente julgado, REsp 656222/RS de 25/10/2005, cuja ementa e acórdão abaixo transcrevo.

Ementa:

“TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI N. 1.510/76. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 7.713/88. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO. SÚMULA N. 544/STF.

1. Insere-se no conceito de isenção condicionada ou onerosa a isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações (art. 4º, 'd' do Decreto-Lei n. 1.510/76), pois concedida 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.

2. Cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal.

3. 'Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas' (Súmula n. 544/STF).

4. Recurso especial não-provido.

Acórdão:

“Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, por unanimidade, negar provimento ao recurso nos termos do voto do Sr. Ministro Relator. Os Srs. Ministros Castro Meira, Francisco Peçanha Martins e Eliana Calmon votaram com o Sr. Ministro Relator.” (grifei).

Registre-se, ainda, sobre o direito creditório da contribuinte deverá incidir juros à Taxa Selic a partir de janeiro de 1996, conforme decidido pela CSRF nos seguintes recursos:

“JUROS MORATÓRIOS. TAXA SELIC – As restituições do imposto de renda serão atualizados conforme os índices oficiais, sendo que a partir de 1º de janeiro de 1996, mediante a aplicação de juros equivalentes à taxa referencia do sistema Especial de Liquidação e Custódia – SELIC.” (Acórdão nº CSRF/04-00.379, de 28/09/2006).

“IRRF – RENDIMENTOS RECEBIDOS NO CONTEXTO DE PROGRAMA DE DEMISSÃO VOLUNTÁRIA/PDV – PAGAMENTO INDEVIDO – RESTITUIÇÃO – JUROS SELIC – No caso de restituição de tributos, a taxa Selic somente pode ser aplicada a partir de janeiro de 1996 (Lei nº 9.250, de 26/12/1995)”. (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006).

Por todo o exposto, voto no sentido de DAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2007.

LEONARDO HENRIQUE M. DE OLIVEIRA

Declaração de Voto

Conselheiro ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA

Conforme relatado, a recorrente pleiteia restituição do imposto de renda incidente sobre ganho de capital na venda de participação societária, recolhido em 31/10/95, no montante de R\$1.064.628,49, conforme cópia de DARF nos autos.

A justificativa da contribuinte é que a participação societária alienada foi adquirida anteriormente ao prazo de 5 anos a contar da vigência da Lei 7.713/88, pois teria direito adquirido à não incidência do IRPF neste caso.

A 2ª. Turma da DRJ Campo Grande-MS indeferiu integralmente o pleito pelos fundamentos assim sintetizados: "(...) *mesmo que a contribuinte possuísse as ações por mais de 5 anos no início da vigência da Lei n.º 7.713/1988, se ele não efetuou a alienação até esse momento, não ocorreu o fato gerador do IRPF sobre o ganho de capital, por lhe faltar um requisito essencial previsto pela Lei: a própria alienação, que no presente caso só se deu em setembro de 1995, logo não se aperfeiçoou o Instituto da Isenção. (...)*".

Na peça recursal o contribuinte reiterou suas alegações.

O ilustre Conselheiro Relator, Leonardo Henrique M Oliveira, propugnou pelo acolhimento das razões da recorrente e, conseqüentemente, pelo deferimento do pleito.

O entendimento do Relator prevaleceu neste Colegiado, por maioria de votos; vencido, além de mim, o Conselheiro Naury Fragosó.

Em que pese os fundamentos jurídicos trazidos no voto do i. Relator, peço vênia para divergir. Isso porque a venda das ações, por conseguinte o fato gerador do tributo, ocorreu, efetivamente, sob a vigência do art. 3º da Lei 7.713 de 1998, e alterações posteriores, que restabeleceu a tributação desse ganho. Aliás, o art. 58 da Lei 7.713/1988 revogou expressamente, sem qualquer ressalva, o art. 4º, "d", do Decreto-lei 1.510/1976, que dispunha sobre a isenção pleiteada pela recorrente.

O Art. 178 do Código Tributário Nacional – CTN, dispõe:

"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 regra é a revogabilidade da isenção a qualquer tempo, ressalvadas aquelas concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições.

Na análise da mencionada ressalva, de imediato constata-se a sua inaplicabilidade à espécie de isenção aqui examinada, pois esta foi concedida de forma genérica e esteve em vigência por prazo indeterminado até ser revogada pela Lei nº 7.713/88.

✍

O artigo 178 do CTN, in fine, destaca a norma registrada no artigo 104, inciso III do mesmo código, que assim disciplina:

"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda: (...)

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178." (destaquei)

Na hipótese em exame, o princípio da anterioridade da lei foi respeitado uma vez que a Lei n.º 7.713/88 foi publicada em 23/12/1988, e entrou em vigor em janeiro do ano seguinte.

Segundo o art. 175 do CTN a isenção é uma das causas de exclusão do crédito tributário e, segundo Aliomar Baleeiro em sua obra *Direito Tributário Brasileiro*, "a isenção decorre da lei e dirige-se à autoridade tributária, excluindo do tributo decretado determinadas situações pessoais ou reais."

No caso presente, o Decreto-lei mencionado exclui o crédito tributário decorrente do imposto de renda incidente sobre ganho de capital nas alienações de participações societárias quando estas alienações forem efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou da aquisição dessas participações, pelo alienante.

Assim, somente a partir da efetiva alienação dessa participação societária poder-se-á falar em exclusão do crédito tributário que decorreria do ganho de capital que seria apurado dessa operação não fora a circunstância excludente acima apontada. Ou seja, antes da efetiva alienação da participação societária, não é possível se falar em direito à isenção a ser exercido e muito menos em direito adquirido à isenção, haja vista não estar ainda implementada a "consubstanciação do fator aquisitivo (requisitos legais e de fato) previsto na legislação" a que se refere o texto acima transcrito. Em outras palavras, mesmo na vigência do Decreto-Lei 1.510/1976, antes de efetivada a venda da participação societária, o que existe é uma expectativa de direito. Houvesse a alienação ocorrida na vigência do citado DL, estaria resguardado o direito do contribuinte à isenção.

Esclareço ainda, que a hipótese de "direito adquirido" agride à disposição legal expressa contida no art. 144 do C.T. N, que preleciona:

"Art. 144 - O lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada."

Ora, se no momento da alienação da participação societária o ganho de capital apurado era tributável, o que aliás foi feito pela contribuinte, restituir crédito tributário recolhido nos exatos termos da lei vigente à época do fato gerador, é uma afronta ao princípio constitucional da legalidade.

Repita-se: há que se ter em conta que o lançamento constitutivo do crédito tributário reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada. No caso dos autos, o fato gerador

A

da obrigação principal da qual decorre o crédito tributário cuja exclusão está em discussão, ocorreu sob a égide da Lei 7.713/1988.

Registre-se, ainda, que a Lei 7.713/1988 ao entender que deveria preservar o direito a isenção do imposto de renda sobre ganho de capital na alienação de imóveis, que vigorava até então, fixou a regra em seu artigo 18 (verbis):

"Art. 18. Para apuração do valor a ser tributado, no caso de alienação de bens imóveis, poderá ser aplicado um percentual de redução sobre o ganho de capital apurado, segundo o ano de aquisição ou incorporação do bem, de acordo com a seguinte tabela:

<i>Ano de Aquisição ou Incorporação</i>	<i>Percentual de Redução</i>	<i>Ano de Aquisição ou Incorporação</i>	<i>Percentual de Redução</i>
<i>Até 1969</i>	<i>100%</i>	<i>1979</i>	<i>50%</i>
<i>1970</i>	<i>95%</i>	<i>1980</i>	<i>45%</i>
<i>1971</i>	<i>90%</i>	<i>1981</i>	<i>40%</i>
<i>1972</i>	<i>85%</i>	<i>1982</i>	<i>35%</i>
<i>1973</i>	<i>80%</i>	<i>1983</i>	<i>30%</i>
<i>1974</i>	<i>75%</i>	<i>1984</i>	<i>25%</i>
<i>1975</i>	<i>70%</i>	<i>1985</i>	<i>20%</i>
<i>1976</i>	<i>65%</i>	<i>1986</i>	<i>15%</i>
<i>1977</i>	<i>60%</i>	<i>1987</i>	<i>10%</i>
<i>1978</i>	<i>55%</i>	<i>1988</i>	<i>5%</i>

Parágrafo único - Não haverá redução, relativamente aos imóveis cuja aquisição venha ocorrer a partir de 1º de janeiro de 1989."

Caso o legislador entende-se que deveria também excepcionar da regra geral os ganhos com as vendas de participações acionárias efetuadas no período de vigência da legislação anterior, fixaria uma regra semelhante.

Corroborando o entendimento aqui manifestado, peço vênias para transcrever parte dos jurídicos fundamentos do voto proferido pelo i. Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, então presidente desta Câmara, no Acórdão da Câmara Superior de Recursos Fiscais nº CSRF/01-03.725, sessão de 18/02/2002, *verbis*:

" (...) Para maior clareza transcrevo os artigos 1º e 4º, alínea 'd' do Decreto-Lei 1.510 de 27/12/76: (...)

A despeito do contribuinte preencher as condições acima a questão navega por outros mares, ou seja, a revogação expressa da não incidência, determinada pela Lei 7.713/88 e já mencionado linhas acima.

Com o advento da nova lei, aquela ficou sem vigor, nos exatos termos do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe:

'Art. 2º - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.'

Sabe-se que isenção, não incidência e quaisquer outras renúncias fiscais decorrem do poder de império do Estado que a qualquer tempo pode revê-la sem se falar na figura do direito adquirido posto que a renúncia fiscal é ato unilateral.

Ademais, só há direito adquirido quando implementadas, à luz da legislação concedente, todos os requisitos à realização da situação de fato ensejadora da vantagem legal, quais sejam, a posse da participação acionária por mais de cinco anos e o implemento da alienação. Na espécie dos autos, na vigência da norma isencional, existia apenas o primeiro dos requisitos, o que torna insubsistente o argumento de 'direito adquirido'.

No que tange especificamente a essa revogação, a análise do tema haverá necessariamente que passar pelo exame da norma inseria no artigo 178, do CTN, que traz a seguinte redação:

'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 principal regra que emana do dispositivo diz respeito à revogabilidade da isenção a qualquer tempo, surgindo a seu lado a importante ressalva relacionada com as concessões por prazo certo ou em função de determinadas condições e, por último, mas não menos importante, a recomendação quanto à observância do princípio da anterioridade da lei.

Na análise das aludidas ressalvas, de plano, emerge nítida a inaplicabilidade à espécie dos autos, daquela voltada para as concessões por prazo certo, posto que o favor fiscal de que cuida os autos foi concedido de forma genérica e vigeu por prazo indeterminado enquanto não revogado pela Lei n.º 7.713/88, ou seja, de 1.º de janeiro de 1977 a 31 de dezembro de 1988, doze anos portanto.

Quanto ao enunciado subjetivo contido na expressão 'em função de determinadas condições', me louvo na jurisprudência ditada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal para buscar a compreensão do seu real significado e alcance, pois a Suprema Corte deixou entendido que a condição ali referida é de cunho econômico e tem conotação onerosa. Com efeito, assim ficou assentado na Súmula 544 do STF:

'Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.'

Sob inspiração da matéria sumulada, vieram vários acórdãos, dentre eles o prolatado no AMS n.º 95.04.33717-1/SC e, mais recentemente, o decidido no RE n.º 198.331, trazendo este último a seguinte ementa:

'TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO - IMPORTAÇÃO - LEI N.º 8.032/90 - IPI E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO - DECRETO-LEI N.º 2.324/97.

A isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição onerosa, não pode ser revogada.'

É a própria jurisprudência do STF que nos dá, também, a noção do que seja condição onerosa. O tema é tratado no Acórdão proferido no RE n.º 164.161-4, de março de 1997, cuja ementa, no pertinente a esta análise, está assim redigida:

'...Regime isentivo concedido pela União Federal na vigência da Constituição

A

pretérita, em face do Programa de Exportação BEFIEX, que teve sua vigência assegurada no art. 41, § 1º, do ADCT, até outubro de 1990. Direito adquirido reconhecido pelo acórdão, com base no ar. 41, § 2º, da disposição transitória e na Súmula 544 - STF, tendo em vista tratar-se de incentivo concedido por prazo certo e mediante condições.

Recurso Extraordinário que não se conhece.'

Ressalta claro, portanto, que a isenção não revogável a qualquer tempo, é aquela concedida a termo e sob condições onerosas, condições estas, conforme deixou entendido a ementa transcrita, referentes ao comprometimento de recursos com projetos apoiados pelo Governo, a exemplo do que ocorre com os empreendimentos na área da SUDENE e da SUDAM, bem assim com aqueles relacionados com o BEFIEX, este especificamente citado no julgado do STF trazido a lume.

Nessa esteira de raciocínio, tem-se que a isenção em apreço, pelas razões expostas, além de não ser concedida a termo, também não guarda relação com aquelas outorgadas em função de determinadas condições, se amoldando por conseguinte, à regra geral que é a revogabilidade a qualquer tempo. Tal conclusão tem o escopo de direcionar a análise para o estudo da natureza e dos efeitos da revogação desse tipo de isenção.

Apenas para melhor aclarar a questão trago à baila dois fatos contemporâneos que por certo é do conhecimento de todos.

O primeiro deles é que até o advento da Constituição Federal de 1.988 várias categorias profissionais gozavam de isenção de imposto de renda tais como juizes, militares e parlamentares. Com a edição da nova carta magna aquelas isenções feneceram e não se tem notícias de protestos ou até mesmo ações judiciais que objetivassem o restabelecimento daquelas excrescências, sob o manto do instituto do direito adquirido. E ressalte-se que aquelas isenção sobreviveram durante várias décadas.

O outro fato notório e até mesmo mais recente, deu-se no governo do então Presidente Fernando Collor de Mello que de uma só vez e em um único ato revogou todos os incentivos fiscais, tendo todavia recuado daquele ato embora que paulatinamente tendo em vista as pressões políticas. Também neste episódio não se cogitou do instituto do direito adquirido.

No caso em exame, caberia ao contribuinte exercer seu direito de alienação das ações sem incidência de imposto de renda antes da entrada em vigor da Lei. 7.713/88 que expressamente revogou a não incidência da qual ele fazia jus. Não sendo assim, a razão está com o Fisco. (...)

Diante de todo o exposto, oriento meu voto no sentido de NEGAR provimento ao recurso.

Sala das Sessões – DF, em 26 de abril de 2007.


ANTONIO JOSÉ PRAGA DE SOUZA