



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Recurso nº. : 147.557
Matéria : IRPF - Ex(S): 1997
Recorrente : FÁBIO FERRI
Recorrida : 3ª TURMA/DRJ-SÃO PAULO/SP II
Sessão de : 26 de abril de 2006
Acórdão nº. : 104-21.519

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº. 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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por FÁBIO FERRI.

ACORDAM os Membros da Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Pedro Paulo Pereira Barbosa, Gustavo Lian Haddad e Maria Helena Cotta Cardozo, que negavam provimento.

Maria Helena Cotta Cardozo
MARIA HELENA COTTA CARDOZO
PRESIDENTE

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519



NELSON MALLMANN
RELATOR

FORMALIZADO EM: 26 MAI 2006

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros OSCAR LUIZ MENDONÇA DE AGUIAR, HELOÍSA GUARITA SOUZA, MARIA BEATRIZ ANDRADE DE CARVALHO e REMIS ALMEIDA ESTOL. *ed*

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

Recurso nº. : 147.557
Recorrente : FÁBIO FERRI

RELATÓRIO

FÁBIO FERRI, contribuinte inscrito no CPF/MF 874.521.628-20, residente e domiciliado no município de São Paulo - Estado de São Paulo, à Rua Castro Alves, n.º 815 - apto 151 - Bairro Aclimação, jurisdicionado a DERAT em São Paulo - SP, inconformado com a decisão de Primeira Instância de fls. 109/113, prolatada pela Terceira Turma da DRJ em São Paulo - SP, recorre, a este Primeiro Conselho de Contribuintes, pleiteando a sua reforma, nos termos da petição de fls. 115/135.

Em 20/12/00, o requerente protocolou uma petição solicitando a restituição do imposto de renda sobre ganhos de capital no valor original de R\$ 201.443,81 que corrigidos pela taxa Selic até dezembro de 2000 somam a importância de R\$ 378.982,14, decorrente da alienação de participação societária, sob o entendimento de que recolheu indevidamente o respectivo imposto, já que possuía as ações a mais de 5(cinco) anos quando da edição da Lei nº. 7.713, de 1988.

De acordo com a Portaria SRF nº. 4.980, de 1994 e por delegação de competência a Divisão de Orientação e Análise Tributária da DERAT/SPO, apreciou e concluiu que o presente pedido de restituição é improcedente, com base, em síntese, nas seguintes argumentações:

- que se analisando os autos, verifica-se que o pedido de restituição apresentado baseia-se na não-incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

alienação das ações, uma vez que resguardado, o contribuinte, pelo instituto do "direito adquirido";

- que a questão do caráter de "não-tributável" da alienação em foco está no fato da data de aquisição das ações (22/08/1979 e 15/04/1983), pois embora a alienação tenha ocorrido em 14/05/1996, portanto já sob a vigência da lei nº 7.713/88, estaria obrigada, por força da existência de "direito adquirido", da modificação por ela trazida, que tornou tal operação tributável;

- que ao revogar expressamente uma hipótese de não-incidência, como aquela inscrita no art. 4º, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, constitui "*mens legislatoris*" (vontade do legislador) tributário incluir no campo de incidência as alienações de participações societárias que ocorressem a partir da entrada em vigor da nova legislação. Editada a Lei nº 7.713, de 1988, os fatos geradores que ocorressem sob sua égide estariam, conforme é preceito do Código Tributário Nacional (art. 144), já sob a regência da nova lei;

- que havendo a ocorrência do fato gerador anteriormente à vigência da norma nova, é a antiga que deve ser aplicada. Se posteriormente, não há lugar para controvérsias: é a nova que imperará. Decerto tal discussão chega a ser descabida, pela total desconexão entre o exercício de um direito subjetivo e a ocorrência plena do fato gerador de um tributo, que sempre será regido pela legislação da data do fato.

Irresignado com a decisão da autoridade administrativa singular, o requerente apresenta, em 22/10/04, a sua peça de manifestação de inconformidade de fls. 86/102, solicitando que seja revisto a decisão, declarando procedente o pedido de restituição, com base, em síntese, nos seguintes argumentos:

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

- que trata o presente processo administrativo de pedido de restituição apresentado pelo recorrente, relativamente aos valores por ele recolhidos indevidamente a título de imposto de renda pessoa física, incidentes sobre o ganho de capital na venda de participação societária nos anos de 1996 e 1997;

- que tal pedido justifica-se pelo fato de a participação societária alienada ter sido adquirida anteriormente ao prazo de 5 anos a contar da vigência da Lei nº 7.713/88 e, assim sendo, o recorrente detinha o direito à não-incidência do IRPF conferida pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 4º, letra "d";

- que as DIRPF de 1997 e 1998 com os Demonstrativos da Apuração dos Ganhos de Capital / Alienação de Participações Societária fora da Bolsa de Valores noticiaram os ganhos de capital;

- que por conta da operação com ganho de capital, o recorrente recolheu imposto de renda nos anos de 1996 e 1997;

- que considerando que a participação societária na Pardelli S.A. Indústria e Comércio foi adquirida anteriormente ao prazo de 5 anos a contar da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, é evidente que o recorrente tinha o direito à não-incidência do IRPF, prevista no Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, art. 4º, "d";

- que considerando que o recorrente já era detentor - parte em 1979 e parte em 1983 - da participação alienada, é evidente que o recorrente havia cumprido, antes da mudança da regra, a condição para que o IRPF não incidisse sobre o ganho de capital na venda de suas quotas;

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

- que, portanto, se cumprida a condição dos 5 anos, tinha o recorrente o direito adquirido de não recolher o imposto na ocasião da venda de sua participação na Pardelli S.A. Indústria e Comércio; porém, recolheu indevidamente, como se verifica das próprias guias e demonstrativos das DIRPFs acostados aos autos.

Após resumir os fatos constantes do pedido de restituição e as principais razões da manifestação de inconformidade apresentada pelo requerente, a Terceira Turma de Julgamento da DRJ em São Paulo - SP conclui pelo indeferimento da solicitação, com base, em síntese, nas seguintes considerações:

- que como previsto no art. 175 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.”;

- que no presente caso, 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;

- que 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 à 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 “consustanciação do fator aquisitivo (requisitos legais e de fato) previsto na legislação” a que se refere o texto acima transcrito. Em outras

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

palavras, mesmo na vigência do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, antes de efetivada a venda da participação societária, o que existe é uma expectativa de direito. Houvesse a alienação ocorrido na vigência do citado DL, estaria resguardado o direito do contribuinte à isenção;

- que ademais, 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 da obrigação principal da qual decorre o crédito tributário, cuja exclusão está em discussão, ocorreu em 14/05/1996 j', portanto, sob a égide da Lei nº 7.713, de 1988.

A presente decisão está consubstanciada na seguinte ementa:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF

Ano-calendário: 1996

Ementa: ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO. EXPECTATIVA DE DIREITO. Não efetivada a alienação, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, na vigência da lei que outorgou a isenção, revogada esta, não há que se falar em direito adquirido.

Solicitação Indeferida.”

Cientificado da decisão de Primeira Instância, em 04/07/05, conforme Termo constante às fls. 114/114-verso, e, com ela não se conformando, o recorrente interpôs, em tempo hábil (02/08/05), o recurso voluntário de fls. 115/135, no qual demonstra irresignação contra a decisão supra, baseado, em síntese, nas mesmas razões expendidas na manifestação de inconformidade apresentada.

É o Relatório.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

VOTO

Conselheiro NELSON MALLMANN, Relator

O presente recurso voluntário reúne os pressupostos de admissibilidade previstos na legislação que rege o processo administrativo fiscal e deve, portanto, ser conhecido por esta Câmara.

Não há argüição de qualquer preliminar.

Discute-se nos presentes autos o direito de restituição de imposto pago sobre ganhos de capital na alienação de participações societárias possuídas a mais de 5(cinco) anos na data da edição da Lei nº 7.713, de 1988.

Da análise dos autos, se verifica que por meio das escrituras de doação (fls. 07/10), o interessado recebeu ações da Sociedade Anônima Pardelli S/A - Indústria e Comércio, parte adquirida em 22/08/79 e o restante em 15/04/83; e em 14/05/96 alienou as referidas ações conforme instrumento particular de fls. 26/60.

Nota-se, ainda, que em seu pedido de restituição (fls. 01/05) informa a alienação das ações e o ganho de capital apurado nesta venda, bem como o valor recolhido a título de imposto no quadro demonstrativo de fl. 03. A alíquota aplicada foi de 15% e as alienações foram consideradas como realizadas "fora de bolsa", uma vez que efetuadas por meio do instrumento particular.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

A tese defendida pelo suplicante gira em torno do fato que entende que a apuração do ganho de capital e o conseqüente recolhimento do imposto são indevidos, porque as ações alienadas escapam do pagamento do imposto sobre o ganho de capital, na forma do artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por haver direito adquirido, materializado pela aquisição das ações há mais de cinco anos, completados na vigência do referido Decreto-Lei e que tal direito não pode ser atingido pela revogação ultimada pela Lei nº 7.713, de 1988.

Não tenho dúvidas, que a não-incidência de imposto nas alienações de quaisquer participações societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no artigo 4º, letra "d" do Decreto-lei nº 1.510/76 foi literalmente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, entretanto, a discussão, neste processo, se prende ao direito adquirido em matéria tributária.

A regra insculpida no artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976 estabelecia isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações se a alienação ocorrer após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

A isenção sobre o ganho de capital na alienação das participações societárias havidas há mais de cinco anos foi eliminada com a revogação expressa do artigo 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510, de 1976 ultimada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988. Assim, nas alienações efetuadas a partir do ano-calendário de 1989, o entendimento da Administração Tributária é que o ganho de capital deve ser tributado independentemente da data de aquisição das referidas participações societárias.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

Entretanto, tanto a jurisprudência administrativa como a judicial entende de modo contrário. Ou seja, que em 31/12/88 a condição para incidência da norma de isenção já estava consumada pela propriedade das quotas ou ações pelo prazo ininterrupto de 5(cinco) anos e que a revogação do Decreto-lei nº 1.510, de 1976 ultimada pela Lei nº 7.713, de 1988 não pode afastar a isenção já cristalizada, pois a condição para a sua existência foi cumprida antes da revogação do dispositivo que a instituiu. Vale dizer, que reconhecem o direito adquirido em matéria tributária.

Extraio alguns julgados que prontamente ilustram essa premissa:

“GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713, art. 3º, par. 3º não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei nº 1.510/76, art. 4º, letra “d”, sob pena de afronta ao Direito Adquirido.” (1º CC - Quarta Câmara - Acórdão 104-16.545, de 19 de agosto de 1998).

“IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - ISENÇÃO - Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento de imposto sobre o ganho de capital, na forma do art. 4º, letra d, do DL. 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº 7.713/88.” (1º CC - Sexta Câmara - Acórdão 106-11.429, Sessão de 15 de agosto de 2000 - D.O.U. 07/02/2001).

“ALIENAÇÃO DE 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 art. 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

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.” (Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF - Primeira Turma - Acórdão CSRF/01-03.266 em 20/03/2001 - Publicado no D.O.U em 02/10/2001).

“RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO DECORRENTE DE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONCEDIDA PELO DECRETO-LEI Nº 1.510/76, REVOGADA PELA LEI Nº 7.713/88. HIPÓTESE DE ISENÇÃO ONEROSA CUJA CONDIÇÃO FOI IMPLEMENTADA ANTES DO ADVENTO DA LEI REVOGADORA. ARTIGO 178 DO CTN. SUMULA 544/STF. NULIDADE TOTAL DO LANÇAMENTO. POSSIBILIDADE.

Cinge-se a controvérsia acerca do reconhecimento de direito adquirido sobre isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 e revogada pela Lei nº 7.713/88, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em 1991, após a revogação.

Implementada a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva. Incidência do enunciado da Súmula 544/STF.

O fato de o Fisco tributar os lucros auferidos pela alienação das ações albergadas pela isenção, juntamente com outras tributáveis, por si só, possui a virtude de comprometer todo o lançamento e afasta a possibilidade de nulidade parcial, relativamente a parcelas identificáveis e destacáveis do débito.

Reconhecida a isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido na alienação de ações societárias e a necessidade de se anular o lançamento fiscal, resta prejudicada análise do questionamento relativo à forma de apuração dos valores lançados.” (Superior Tribunal de Justiça - Segunda Turma - Acórdão 2005/0020914-5 - RESP 723508/RS, Sessão de 15 de março de 2005)

Como se vê, a isenção é uma das espécies de exclusão do crédito tributário, em que o contribuinte tem excluída sua obrigação de pagar o imposto, por ato legal. A isenção não deve ser confundida com a imunidade, pois esta última é disciplinada na

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

Constituição Federal e a isenção pela legislação tributária, não sendo definida, pois está vinculada a uma condição, podendo ser revogada a qualquer tempo. Na isenção, o imposto incide, mas não pode ser aplicado enquanto durar a condição e o contribuinte não se exime do cumprimento da obrigação acessória.

Hoje em dia estou filiado ao entendimento firmado, neste Tribunal Administrativo, no sentido de que não se pode negar, que na hipótese dos autos está inserida no conceito de isenção onerosa ou condicionada, a ensejar a aplicação da regra contida no artigo 178 do CTN, uma vez que o Decreto-Lei concedeu a isenção do Imposto de Renda se o contribuinte cumprisse um determinado requisito, que era o de não transferir as suas ações pelo prazo de cinco anos contados da sua aquisição ou subscrição.

No Direito Tributário, um aspecto da maior relevância que deve ser salientado neste passo é que, enquanto cabe ao poder legislativo, dentro da sua competência constitucional, escolher e descrever “as hipóteses de incidência” do imposto, também como um princípio fundamental da liberdade, cabe ao contribuinte a faculdade de realizar ou não o fato ou situação. Porém se este realiza a situação, incide compulsoriamente na obrigação legal.

Para o nascimento da obrigação tributária não basta só a descrição pela lei da “hipótese de incidência”, mas é preciso que alguém pratique ou realize em concreto o fato ou situação que se encaixe perfeitamente na forma ou hipótese de incidência que previamente a lei modelou ou instituiu. Somente depois que alguém realize o fato ou situação enquadrável na hipótese é que pode nascer à obrigação. O fato para ser gerador jurídico-tributário precisa ser um casamento ou adequação entre a hipótese de incidência descrita na lei, com a situação realizada concretamente pela pessoa e só então produz o efeito jurídico ou consequência.

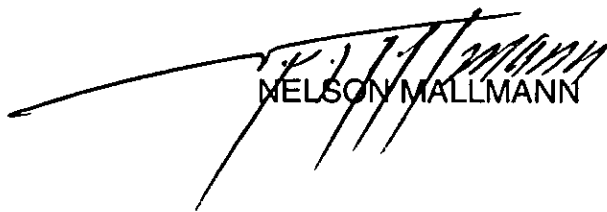
MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUARTA CÂMARA

Processo nº. : 13811.002473/00-95
Acórdão nº. : 104-21.519

Assim, implementada a condição pelo contribuinte antes mesmo da norma ser revogada, ainda que a alienação tenha ocorrido na vigência da lei revogadora, há que se manter a norma isentiva.

Diante do conteúdo do pedido, pela associação de entendimento sobre todas as considerações expostas no exame da matéria e por ser de justiça, voto no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário para reconhecer como isento do imposto de renda o ganho de capital apurado na venda da participação societária questionada no presente processo, cujo cálculo do valor a ser restituído será realizado pela autoridade executora do presente acórdão.

Sala das Sessões - DF, em 26 de abril de 2006


NELSON MALLMANN