



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

Processo n° 13856.000107/2009-85
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 2201-002.960 – 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 8 de março de 2016
Matéria IRPF
Recorrente RUBENS CELESTINO
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 2005, 2006, 2007, 2008

INCORPORAÇÃO SOCIETÁRIA COM AUMENTO DE CAPITAL DA SOCIEDADE INCORPORADORA. ALIENAÇÃO.

A incorporação de participação societária com aumento de capital da sociedade incorporadora não se resume a uma mera substituição das quotas de uma sociedade por quotas de outra sociedade, senão em uma verdadeira alienação de participação societária que, embora não caracterizada pelo pagamento em dinheiro, caracteriza-se pela entrega de quotas da sociedade incorporada em subscrição de capital e como contrapartida o recebimento de quotas da sociedade que teve o seu capital aumentado.

ALIENAÇÃO SOCIETÁRIA. GANHO DE CAPITAL. ISENÇÃO PREVISTA NO DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988.

A obrigação tributária de recolhimento de determinado tributo nasce com o fato gerador, que no caso do imposto de renda é o acréscimo patrimonial decorrente da aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Assim, somente no momento da alienação das quotas societárias ocorre o fato gerador a impelir o contribuinte ao recolhimento da exação. É neste momento que surge o direito à isenção, ocasionando a dispensa legal do pagamento do tributo devido, caso se cumpram os requisitos necessários para tanto. Se assim é, nas alienações ocorridas antes da edição da Lei nº 7.713/1988 há que se observar se as ações mantiveram-se na posse do contribuinte por mais de cinco anos. Em caso positivo, será concedido o benefício fiscal do não recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital previsto na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/1976. Contudo, se a alienação for realizada após a revogação da norma isentiva, o recolhimento do imposto é imperativo, porquanto a lei que rege a incidência ou a não incidência do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência de seu fato gerador (CTN, artigos 116 e 144), na espécie, a Lei nº 7.713/1988.

Recurso Voluntário Negado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros CARLOS CÉSAR QUADROS PIERRE, IVETE MALAQUIAS PESSOA MONTEIRO e ANA CECÍLIA LUSTOSA DA CRUZ que consideravam a existência de direito adquirido a isenção do Decreto nº 1510/1976.

Assinado digitalmente

Eduardo Tadeu Farah - Presidente Substituto.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida - Relator.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Eduardo Tadeu Farah (Presidente Substituto), Carlos Alberto Mees Stringari, Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, Marcelo Vasconcelos de Almeida, Carlos César Quadros Pierre, Carlos Henrique de Oliveira (Suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz e Maria Anselma Coscrato dos Santos (Suplente convocada).

Relatório

Trata-se de Pedido de Restituição do imposto de renda (fls. 03/17 deste processo digital) incidente sobre ganho de capital apurado em alienação de participação societária, anos-calendário 2004 a 2007, com base na isenção prevista no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, posteriormente revogada pela Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Por meio do Despacho-Decisório de fls. 370/373 o pleito do contribuinte foi indeferido sob o fundamento da inexistência de direito adquirido antes de efetivada a alienação da participação societária, não sendo possível se falar em direito à isenção quando o período de cinco anos de aquisição das cotas societárias tenha ocorrido após a revogação da norma isentiva.

O Interessado apresentou a Manifestação de Inconformidade de fls. 378/383, julgada improcedente por intermédio do acórdão de fls. 385/390, assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA – IRPF

Período de apuração: 30/04/2004 a 31/01/2007

*GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.
ALIENAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ISENÇÃO.*

A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei nº 1.510/76 não se aplica a fato gerador ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989, por ter sido revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/88, ainda que a alienação da participação acionária tenha sido realizada depois de decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

JURISPRUDÊNCIA NÃO VINCULANTE.

O contribuinte não juntou nos autos posição que vincule as decisões prolatadas por este colegiado.

Cientificado da decisão de primeira instância em 26/09/2003 (fl. 394), o Interessado interpôs, em 25/10/2003, o recurso de fls. 396/412. Na peça recursal aduz, em síntese, que:

- Adquiriu e subscreveu participação societária no capital social de Adria Alimentos do Brasil Ltda. em período anterior ao ano de 1983. Tais participações societárias, adquiridas e inscritas até 1983, permaneceram na propriedade do Recorrente até a sua alienação, que ocorreu em 20/06/2002.

- Na ocasião, como foi apurado ganho de capital sobre a alienação, o Recorrente recolheu imposto de renda nos anos de 2002 a 2007, porém tais pagamentos foram indevidos, pois não se ateve ao direito de isenção concedido pelo artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976, uma vez que a participação societária alienada foi adquirida há mais de 5 (cinco) anos antes de entrar em vigor a Lei nº 7.713/1988.

- Para gozar da referida isenção do imposto de renda era necessário alguns pré-requisitos: ser pessoa física participante de uma sociedade empresarial (quotista), alienação de sua respectiva cota e manutenção desta cota por 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação antes do advento da Lei nº 7.713/1988.

- No caso em que se apresenta, não resta dúvida, se está diante de uma norma isentiva condicional, na medida em que, para a fruição do benefício, deveria o contribuinte se abster de alienar sua participação societária durante o período de cinco anos, contados da sua aquisição ou subscrição.

- Conclui-se, portanto, que nessa espécie de isenção o cumprimento da condição estabelecida em lei faz nascer para o contribuinte um direito, que qualifica como sendo o direito à isenção, o qual, por conseguinte, não pode ser revogado, uma vez que passa a integrar o patrimônio do contribuinte, pena de afronta a direito adquirido.

- Veja que o direito adquirido transcende o direito positivo, haja vista que suas raízes estão fincadas no direito natural. Assim, se é verdadeira a afirmação de que o direito é dinâmico, por isso deve mudar, não é menos verdadeira a afirmativa de que as relações constituídas sob o império de uma norma devem perdurar ainda que haja sua substituição.

- O direito adquirido é um instituto jurídico que tem o escopo de salvaguardar a eficácia dos direitos subjetivos e das relações jurídicas construídas validamente sob a égide de uma lei, frente às futuras alterações legislativas ou mesmos contratuais.

- Revogar implica fazer cessar a vigência da norma, significa retirar a norma revogada do ordenamento jurídico, todavia, as relações jurídicas e sua eficácia, construídas sob o amparo dessa norma revogada não são atingidas, subsistem e continuarão subsistindo, pois a revogação produz efeitos *ex nunc*. Normas, ainda que revogadas, conservam-se eficazes nas situações jurídicas constituídas sob o seu império quando consubstanciadas em direito adquirido.

- No caso em tela, o Recorrente supriu todas as condições impostas pelo Decreto-Lei: ser pessoa física; subscrição de capital social, quer dizer, ser sócio de sociedade; manutenção das quotas em sua titularidade por mais de cinco anos antes do advento da Lei nº 7.713/1988 e ganho de capital pela alienação da quota social.

- Ou seja, em 31.12.1988 a condição para a incidência da norma de isenção já estava consumada pela propriedade das quotas pelo prazo ininterrupto de 5 (cinco) anos, não podendo a revogação do Decreto-Lei nº 1.510/1976, ultimada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/1988, afastar a isenção já cristalizada, não importando o momento em que se dá a venda das cotas ou ações.

- A Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal - STF revela o entendimento sedimentado sob o manto do princípio constitucional do direito adquirido: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

- No que se refere à onerosidade da isenção, não gera controvérsia estampada no mencionado Decreto-Lei de 1.976, haja vista que a isenção sobre o recebimento de capital oriundo da venda das participações societárias afastou a obrigatoriedade do recolhimento do imposto de renda sobre o lucro obtido pela pessoa física. Portanto, mais uma vez o Recorrente se encaixa com a tipicidade fática expressa na norma da referida isenção.

- Além do mais, o Decreto-Lei também exigiu um determinado período de tempo para que a pessoa física obtivesse o benefício, qual seja, cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, antecedendo à Lei nº 7.713/1988, de forma que o Decreto-Lei encaixa aos elementos caracterizadores da irrevogabilidade da qual se refere o STF na Súmula 544. Assim sendo, não há que se falar na revogação daquele benefício pela nova lei.

- Por fim, quanto ao entendimento da decisão ora combatida de que a isenção prevista no artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976 não pode ser empregada no caso em discussão, pelo fato de que as quotas pertencentes ao Recorrente na sociedade empresária Pastifício Basilar Ltda., adquiridas até 31.12.1983, não faziam parte de seu patrimônio em 31.12.1995, porquanto incorporadas pela sociedade Canale do Brasil S/A, sendo que a mencionada incorporação de quotas constitui uma forma de alienação em sentido amplo, não pode prosperar, pois não condiz com a melhor verdade.

- Sabe-se que incorporação de quotas ou ações consiste em uma operação regida pelo artigo 252 da Lei nº 6.404/1976 e que tem por objetivo a criação de uma subsidiária a partir de sociedade já existente. A sociedade que se transformará em subsidiária integral é chamada "incorporada" e a sociedade que deterá a totalidade das ações é denominada "incorporadora". Enfim, os sócios ou acionistas "trocarão" as ações ou quotas do capital

daquela que se tornará subsidiária integral por ações ou quotas da sociedade incorporadora que, em decorrência, terá o seu capital aumentado mediante a emissão de novas ações ou quotas.

- No texto da Lei nº 6.404/1976 não é feita menção à palavra "troca". O enunciado do art. 252 limita-se a estabelecer, no § 19, que a assembleia da sociedade incorporadora "*deverá autorizar o aumento do capital, a ser realizado com as ações a serem incorporadas*". No entanto, o *caput* do citado preceito faz remissão ao protocolo previsto no art. 224, que, no inciso I, exige que no citado documento conste "*o número, espécie e classe das ações que serão atribuídas em substituição dos direitos de sócios que se extinguirão e os critérios utilizados para determinar as relações de substituição*". A lei, portanto, fala em "substituição" e esta mesma palavra é utilizada no enunciado do art. 264 da mesma Lei.

- Não há que se falar que a incorporação de quotas constitui uma forma de alienação, pois o detentor das quotas as entregou para subscrição de capital e recebeu quotas da sociedade que teve seu capital aumentado. Enfim, dizer que as quotas sociais foram dadas em subscrição significa que foi estabelecida a quantia com que cada sócio contribuirá no aumento do capital social decorrente da incorporação das quotas, não existindo nenhum tipo de alienação nesta operação.

- A operação realizada pelo Recorrente referente à incorporação de quotas sociais não retira o seu direito a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital oriundo da venda das quotas que possuía, de acordo com o Decreto-Lei nº 1.510/1976, pois que não houve alienação, mas apenas aumento de capital, onde as quotas permaneceram em sua titularidade.

Após citar várias decisões judiciais e administrativas que vão ao encontro de suas razões recursais, o Interessado requer o conhecimento e o provimento do presente recurso voluntário afim de que seja reconhecido o seu direito creditório, oriundo do pagamento indevido de IRPF sobre ganho de capital, assim como o direito de compensar com valores devidos para a Secretaria da Receita Federal do Brasil - RFB, de acordo com o declarado na PER/DCOMP 29908.27663.290911.2.3.04-1076.

Voto

Conselheiro Marcelo Vasconcelos de Almeida, Relator

Conheço do recurso, porquanto presentes os requisitos de admissibilidade.

As folhas citadas neste voto referem-se à numeração do processo digital, que difere da numeração das folhas do processo físico.

Observo, por primeiro, que a isenção prevista no artigo 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976 não é, em meu entendimento, aplicável ao caso em análise, pelo simples fato de que as quotas pertencentes ao Recorrente na sociedade PASTIFÍCIO BASILAR LTDA., adquiridas até 31/12/1983, não mais faziam parte de seu patrimônio em 31/12/1995, uma vez que já haviam sido incorporadas nos termos das cláusulas 3, 6, "b" e 7 "d", da "3ª Alteração do Contrato Social" da CANALE ALIMENTOS LTDA. (a "sociedade"), registrada na JUCESP em 30/01/1996, fls. 213 a 249. Lê-se, às fls. 217, 219 e 221, o seguinte:

3. A quotista CANALE DO BRASIL S.A. resolve, neste ato, aprovar a incorporação de PLASTIFÍCIO BASILAR LTDA., sociedade por quotas de responsabilidade limitada, com sede na Cidade de Jaboticabal, Estado de São Paulo, na Av. Marechal Deodoro, 1198, inscrita no CGC/MG sob nº 50.380.666/0001-90 (“INCORPORADA”), nos termos do “PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE PASTIFÍCIO BASILAR LTDA.”, celebrado em 28 de dezembro de 1995 entre as partes e a INCORPORADA, anexo a esta Alteração de Contrato Social como ANEXO I, da qual passa a fazer parte integrante.

(...)

6. Conforme especificado no PROTOCOLO E JUSTIFICAÇÃO DE INCORPORAÇÃO DE PASTIFÍCIO BASILAR e no Laudo de Avaliação, o valor do patrimônio da INCORPORADA, absorvido neste ato pela Sociedade, é de RS 32.830.000,00 (trinta e dois milhões, oitocentos e trinta mil reais). A absorção desse patrimônio pela Sociedade dar-se-á da seguinte forma:

a. a parcela correspondente a 80% (oitenta por cento) do patrimônio da INCORPORADA, no valor de RS 26.264.000,00, ou vinte e seis milhões, duzentos e sessenta e quatro mil reais, correspondente à participação da Sociedade no capital social da INCORPORADA, será absorvida pela Sociedade, sem aumento de capital, mediante mera substituição de expressões contábeis;
e

b. a parcela correspondente a 20% (vinte por cento) do patrimônio da INCORPORADA, no valor de R\$ 6.566.000,00 (seis milhões, quinhentos e sessenta e seis mil reais), correspondente à participação dos Srs. ELDINO ZELI, RENATO CELESTINO, JOSÉ ZELI e RUBENS CELESTINO no capital social da INCORPORADA, será absorvida mediante aumento do capital da Sociedade, com a criação de 6.566.000 (seis milhões, quinhentas e sessenta e seis mil) novas quotas, as quais serão conferidas aos Srs. ELDINO ZELI, RENATO CELESTINO, JOSÉ ZELI e RUBENS CELESTINO, em contrapartida às suas participações no capital da INCORPORADA, na proporção de 12.987 quotas da INCORPORADORA para uma quota da INCORPORADA.

7. Em decorrência do acima exposto, as partes resolvem aumentar o capital da Sociedade em RS 6.566.000,00 (seis milhões, quinhentos e sessenta e seis mil reais), mediante a criação de 6.566.000 (seis milhões, quinhentas e sessenta e seis mil) novas quotas, neste ato totalmente subscritas e integralizadas pelos Srs. ELDINO ZELI, RENATO CELESTINO, JOSÉ ZELI e RUBENS CELESTINO, da seguinte forma:

(...)

d. RUBENS CELESTINO, com expressa anuência da quotista CANALE DO BRASIL S.A., subscrive e integraliza, neste ato, 1.641.500 (um milhão, seiscentas e quarenta e uma mil e

quinzentas) quotas representativas do capital da Sociedade, no valor nominal de RS 1,00 (um real cada uma), no valor total de RS 1.641.500,00 (um milhão, seiscentos e quarenta e um mil e quinhentos reais), sendo ora admitido à Sociedade.

A leitura dos trechos em destaque evidencia que a absorção do patrimônio da incorporada (Pastificio Basilar Ltda.) ocorreu da seguinte maneira:

a) a parcela da quotista CANALE ALIMENTOS LTDA., correspondente a 80% do patrimônio da incorporada, foi absorvida “sem aumento de capital, mediante mera substituição de expressões contábeis”, não se caracterizando como alienação, mas como mera substituição de participação societária; e

b) a parcela dos cotistas Eldino Zeli, Renato Celestino, José Zeli e Rubens Celestino, ora Recorrente, correspondente a 20% do patrimônio da incorporada, foi absorvida “mediante aumento do capital da Sociedade”, “com a criação de 6.566.000 novas quotas”, as quais foram conferidas aos respectivos titulares em contrapartida às suas participações no capital da incorporada, na proporção de 12.987 quotas da incorporadora para uma quota da incorporada, revelando-se como verdadeira alienação societária por meio da qual os detentores das quotas as entregaram para subscrição de capital e receberam quotas da sociedade que teve o seu capital aumentado.

Como se vê, a incorporação das quotas da sociedade Pastificio Basilar Ltda. pertencentes aos quotistas pessoas físicas reveste a natureza jurídica de verdadeira alienação de participação societária que, embora não caracterizada pelo pagamento em dinheiro, evidencia-se pela entrega de quotas da sociedade incorporada em subscrição de capital e como contrapartida o recebimento de quotas da sociedade que teve o seu capital aumentado. Diferentemente, a incorporação das quotas da sociedade Pastificio Basilar Ltda. pertencentes à quotista pessoa jurídica se resumiu a uma mera substituição das quotas de uma sociedade por quotas de outra sociedade, que ocorreu sem aumento de capital e mediante mera substituição de expressões contábeis.

Ora, se a partir de 31/12/1995 o Recorrente passou a ser quotista da CANALE ALIMENTOS LTDA., mediante a incorporação das quotas que detinha na sociedade PASTIFÍCIO BASILAR LTDA. e que foram adquiridas até 31/12/1983, com aumento de capital da sociedade incorporadora (alienação), e se no ano de 2002 a nova participação societária é alienada, descabe falar em direito à isenção prevista no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510/1976 na alienação realizada em 2002, haja vista que a isenção já havia sido revogada a partir de 1º de janeiro de 1989.

A seguinte situação hipotética explicitará o que se pretende dizer de uma forma mais didática: João participou do capital social da empresa X Ltda. por mais de cinco anos, na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976. Após a isenção prevista no famigerado Decreto ser revogada, as quotas da empresa X Ltda. foram incorporadas pela empresa Y Ltda., com aumento de capital desta última, em 31/12/1995, com o que João passou a ser quotista de Y Ltda.. Em 20/06/2002 as ações de titularidade de João na empresa Y Ltda. são também alienadas. Pergunta-se: as ações da empresa Y S/A, alienadas por João em 20/06/2002, gozam da isenção outrora prevista no Decreto nº 1.510/1976? É óbvio que não.

Este motivo, por si só, já é suficiente, a meu ver, para desprover o recurso voluntário. Nada obstante, entendo ser necessário, em face das alegações do Recorrente, tecer

outras considerações acerca da caracterização ou não do suposto direito adquirido à isenção de imposto de renda sobre ganho de capital auferido na alienação de quotas societárias instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, na hipótese em que em que a alienação ocorreu após a revogação da isenção pela Lei 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Entre as espécies de isenção, há aquelas que traduzem simplesmente um bônus pelo não pagamento do tributo, não exigindo do contribuinte nenhuma contraprestação específica para a sua fruição. São as isenções não onerosas, incondicionais ou gratuitas.

Por outro lado, existem normas isentivas que condicionam o benefício fiscal ao cumprimento de determinadas situações previstas em lei, fixando um ônus para o seu gozo. Essas podem ser classificadas como isenções onerosas, condicionais ou bilaterais.

A regra isentiva estabelecida pelo art. 4, letra "d", do Decreto-Lei 1.510/1976, previa:

Art. 1º. O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.

(...)

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.

Com o advento da Constituição Federal de 1988, as regras gerais de recolhimento do imposto de renda foram dispostas na Lei 7.713/1988, que revogou expressamente a isenção prevista no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510/1976. Confira:

Art 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os arts. 65 e 66 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário.

Cabe averiguar, então, se existe direito adquirido à isenção quando o contribuinte, titular de participação societária adquirida há mais de cinco anos ainda na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976, aliena a sua participação após a revogação da norma isentiva. Nesse diapasão, importante transcrever o comando legal insculpido no art. 178 do CTN:

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 isenção concedida por prazo certo e em função de determinadas condições gera um direito adquirido ao contribuinte, não podendo o ente tributante vir a revogá-la, pena de violação ao princípio da segurança jurídica. Por outro lado, a isenção incondicionada e concedida por prazo indeterminado pode ser revogada a qualquer tempo, a depender da conveniência do interesse público.

A leitura atenta do art. 178 do CTN evidencia que para a irrevogabilidade da isenção faz-se imprescindível o preenchimento cumulativo, e não alternativo, de dois requisitos, a saber: a concessão por prazo certo e em função de determinadas condições. Não basta o cumprimento de apenas um dos requisitos. Nesse sentido, leciona Sacha Calmon Navarro Coêlho:

Antes da Lei Complementar nº 24/75, a redação do Código Tributário Nacional comportava a alternativa ou, que foi substituída pela conectiva e, tornando cumulativos os requisitos de prazo e condição. Quis a Administração desatar nós para, de mão livre, revogar a qualquer tempo as isenções que fossem dadas no futuro. O objetivo foipear e dificultar o legislador, que, doravante, ficava obrigado a fixar prazo e objetivo a ser cumprido pelo isento (para poder fruir a isenção). A esse tanto chamou de condição. (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p.739)

Tratando do mesmo tema, assentou Aliomar Baleeiro, in Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 949:

A primitiva redação do art. 178 era alternativa: por prazo certo ou em função de determinadas condições. Uma coisa ou outra. A Lei Complementar nº 24/1975 substituiu ou por e: ambas as circunstâncias simultaneamente. O art. 178 veio, pois, consagrar princípios que a jurisprudência já construía, passo a passo, nos anos imediatamente anteriores à sua promulgação.

A conjunção aditiva “e”, que substituiu a conjunção alternativa “ou”, no texto do art. 178 do CTN, foi fruto de política legislativa no sentido de exigir a conjugação dos dois requisitos à fruição da isenção - concessão por prazo certo e concessão em função de determinadas condições, ao invés de aceitar apenas a presença de um deles como condição suficiente à fruição.

A isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976 somente previa que as alienações das participações societárias se dessem “após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação”, mas não o requisito do prazo, cuja soma com o anterior é condição invencível para que qualquer isenção seja irrevogável.

Assim, não se pode utilizar como fundamento para a manutenção da isenção apenas a hipótese de ser “em função de determinadas condições”, tendo em vista que a lei é expressa em cumular esse requisito com o “prazo certo”.

Desta forma, ao deixar de prever qualquer prazo para a fruição do benefício, resta evidenciada a possibilidade de sua revogação por lei posterior, como o fez, de forma escorreita, a Lei nº 7.713/1988, porquanto a isenção onerosa concedida por prazo indeterminado assume caráter precário, podendo ser revogada a qualquer momento.

Ressalte-se que o período de cinco anos acima referido não caracteriza o “prazo certo” a que alude o art. 178 do CTN. Trata-se, na realidade, do prazo em que o contribuinte deverá permanecer com a propriedade da participação acionária, hipótese diversa do prazo de duração da isenção.

Ademais, não se aplica ao caso a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal - STF, cujo teor assim soa:

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

É que o enunciado do STF foi editado em 01/12/1969, quando o art. 178 do CTN estabelecia os mesmos requisitos de hoje, mas de forma alternativa, ou seja, bastava um ou outro, para que se entendesse o caráter de irrevogabilidade da isenção.

Entretanto, conforme observou Aliomar Baleeiro, o artigo 178 do CTN teve a redação alterada em 1975, pela Lei Complementar nº 24, passando a exigir, de forma cumulativa, os dois requisitos para a fruição do benefício, razão pela qual não se pode declarar o direito adquirido à isenção olvidando o outro requisito contido no art. 178 do CTN, qual seja, a concessão por prazo certo.

Observo, ainda, que a obrigação tributária de recolhimento de determinado tributo nasce com o fato gerador (CTN, art. 113, § 1º), que no caso do imposto de renda é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica decorrente de um acréscimo patrimonial (CTN, art. 43). Logo, tem-se que somente no momento da alienação das ações ocorre o fato gerador a impelir o contribuinte ao recolhimento da exação. É neste momento que surge o direito à isenção, ocasionando a dispensa legal do pagamento do tributo devido, caso se cumpram os requisitos necessários para tanto.

Se assim é, nas alienações ocorridas antes da edição da Lei nº 7.713/1988 há que se observar se as ações mantiveram-se na posse do contribuinte por mais de cinco anos. Em caso positivo, será concedido o benefício fiscal do não recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital.

Contudo, se a alienação for realizada após a revogação da norma isentiva, o recolhimento do tributo é imprescindível, porquanto a lei que rege a incidência ou a não incidência do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência de seu fato gerador (CTN, artigos 116 e 144), na espécie, a Lei nº 7.713/1988.

Anoto, por relevante, que a jurisprudência do STF é pacífica no sentido da inexistência de direito adquirido a regime jurídico tributário. A título ilustrativo (existem vários julgados do STF no mesmo sentido), reproduzo, abaixo, ementa de julgado do Excelso Pretório tratando da imunidade das entidades beneficentes de assistência social, que expressa, de forma cristalina, o que foi afirmado:

RMS nº 26.932/DF

RELATOR: MIN. JOAQUIM BARBOSA

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IMUNIDADE DE ENTIDADE BENEFICENTE. CERTIFICADO DE ENTIDADE BENEFICENTE – CEBAS EMITIDO E PRETENSAMENTE RECEPCIONADO PELO DECRETO-LEI 1.752/1977. DIREITO ADQUIRIDO. ART. 195, § 7º DA CONSTITUIÇÃO. DISCUSSÃO SOBRE O QUADRO FÁTICO. ATENDIMENTO OU NÃO DOS REQUISITOS LEGAIS. 1. Nenhuma imunidade tributária é absoluta, e o reconhecimento da observância aos requisitos legais que ensejam a proteção constitucional dependem da incidência da norma aplicável no momento em que o controle da regularidade é executado, na periodicidade indicada pelo regime de regência. 2. Não há direito adquirido a regime jurídico relativo à imunidade tributária. A concessão de Certificado de Entidade Beneficente – Cebas não imuniza a instituição contra novas verificações ou exigências, nos termos do regime jurídico aplicável no momento em que o controle é efetuado. Relação jurídica de trato sucessivo. 3. O art. 1º, § 1º do Decreto-lei 1.752/1977 não afasta a obrigação de a entidade se adequar a novos regimes jurídicos pertinentes ao reconhecimento dos requisitos que levam à proteção pela imunidade tributária. 4. Não cabe mandado de segurança para discutir a regularidade da entidade beneficente se for necessária dilação probatória. Recurso ordinário conhecido, mas ao qual se nega provimento.

Ora, se inexistente direito adquirido à imunidade tributária, cuja proteção constitucional depende da observância dos requisitos legais previstos na norma aplicável ao tempo da fruição do benefício, o que dizer então de isenção que já foi regularmente sepultada por norma legal de igual hierarquia. Em meu entendimento, descabe falar em direito adquirido nesta hipótese.

Não se desconhece acórdãos da Câmara Superior de Recursos Fiscais - CSRF perfilhando entendimento contrário ao deste Conselheiro, tampouco do Superior Tribunal de Justiça - STJ. Nada obstante, entendo que os fundamentos acima elencados são mais condizentes com a vontade do legislador, que, de forma objetiva, promoveu a alteração no art. 178 do CTN com a única finalidade de condicionar o reconhecimento das isenções onerosas à presença de dois requisitos, cumulativamente: prazo certo e em função de determinadas condições.

Forte nas razões apresentadas, voto por negar provimento ao recurso.

Assinado digitalmente

Marcelo Vasconcelos de Almeida

Processo nº 13856.000107/2009-85
Acórdão n.º **2201-002.960**

S2-C2T1
Fl. 436

CÓPIA