



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



|                    |                                                      |
|--------------------|------------------------------------------------------|
| <b>PROCESSO</b>    | <b>13971.906796/2012-12</b>                          |
| <b>ACÓRDÃO</b>     | 2302-004.280 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA |
| <b>SESSÃO DE</b>   | 8 de dezembro de 2025                                |
| <b>RECURSO</b>     | VOLUNTÁRIO                                           |
| <b>RECORRENTE</b>  | FRED ZIEGLER                                         |
| <b>INTERESSADO</b> | FAZENDA NACIONAL                                     |

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

Ano-calendário: 2010

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. SÚMULA CARF Nº 199.

A isenção do art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976 se aplica a alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei nº 7.713/1988, desde que já completados cinco anos sem mudança de titularidade das ações na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976.

**ACÓRDÃO**

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz – Relatora**

*Assinado Digitalmente*

**Johnny Wilson Araujo Cavalcanti – Presidente**

Participaram do presente julgamento os conselheiros Alfredo Jorge Madeira Rosa, Angelica Carolina Oliveira Duarte Toledo, Carmelina Calabrese, Roberto Carvalho Veloso Filho, Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz, Johnny Wilson Araujo Cavalcanti (Presidente).

**RELATÓRIO**

Trata-se de recurso voluntário interposto em face do acórdão nº 15-43.348 da 3ª Turma de Julgamento da DRJ/SDR, na qual os membros daquele colegiado, por unanimidade de votos, julgaram improcedente a manifestação de inconformidade.

Reproduzo o Relatório da decisão de piso por bem descrever o processo (e-fls. 54-57):

**Relatório**

O interessado contesta indeferimento de pedido de restituição formulado através de Pedido Eletrônico de Ressarcimento ou Restituição e Declaração de Compensação (PER/DCOMP), relativo a imposto de renda de R\$ 102.931,29, pago em 26/02/2010, incidente sobre ganho de capital na alienação de participação societária.

De acordo com o despacho decisório, o crédito já havia sido utilizado para cobrir débito sob o mesmo código.

O impugnante argumenta, em síntese, que teria direito à isenção do imposto relativamente a 11% das cotas alienadas, pois haviam sido adquiridas em 1976. Beneficiar-se-iam assim do disposto nos artigos 1º e 4º d, do Decreto-lei nº 1.510/1976, vigente na época da aquisição, pois permaneceram na sua posse por mais de cinco anos. De acordo com estes dispositivos, se a participação societária for alienada depois de cinco anos da sua aquisição, o ganho de capital é isento do imposto de renda. A posterior revogação desta norma pela Lei nº 7.713/1998 não poderia revogar esta isenção, seja porque se trata de direito adquirido, seja porque foi concedida sob a condição onerosa de que a participação societária não fosse alienada antes de cinco anos. De acordo com a Súmula nº 554 do Supremo Tribunal Federal, “as isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”.

Em julgamento, a DRJ manteve o indeferimento do pedido de compensação em razão de o Contribuinte não ter alterado os anexos à sua declaração do imposto de renda, onde informa o imposto devido sobre o ganho de capital. Com isso, “o lançamento não foi alterado, não se caracterizando assim o pagamento disponível que poderia ser restituído através de PER/DCOMP.”

Cientificado do acórdão, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário (e-fls. 62-73) sustentando, em preliminar, a nulidade da decisão por desrespeito ao devido processo legal, a ampla defesa o direto de petição e o dever de fundamento da decisão. No mérito, discorre sobre: a) o pedido de restituição via formulário; b) a desnecessidade de retificação da declaração do IR; c) isenção do IRPF; d) natureza jurídica da condição isentiva.

É o relatório.

**VOTO**

Conselheira **Rosane Beatriz Jachimovski Danilevich**, Relatora

### 1. Admissibilidade

O Recurso Voluntário é tempestivo e atende aos demais requisitos de admissibilidade.

Assim, conheço do recurso.

### 2. Preliminares

O Recorrente alega que a decisão recorrida incorreu em nulidade visto que desrespeita o devido processo legal, a ampla defesa, o direito de petição e o dever de fundamento da decisão. A fim de justificar tal alegação aduz que a decisão deixou de apreciar o Pedido de Restituição que é diferente do PER/DCOMP; que entendeu que a retificação seria necessária, porém, não determinou que ela fosse feita pela autoridade competente nem o intimou para apresentar DIRPF retificadora. Além disso, entendeu que o mérito da isenção foi analisado e que o litígio foi instaurado, todavia, se contradiz ao discorrer sobre o mérito da isenção e afirmar que o contribuinte não estaria amparado pela isenção concluindo que não caberia entrar no mérito.

Relativamente ao pedido de restituição, realmente a decisão recorrida não se pronunciou. Contudo, como registrado pelo próprio Recorrente, o crédito objeto do pedido “é o mesmo do citado PER/DCOMP”. Assim, não identifiquei nulidade na decisão.

Quanto ao argumento de que a decisão é nula porque entendeu que a retificação seria necessária, mas não determinou que ela fosse feita pela autoridade competente nem o intimou para apresentar DIRPF retificadora, tem razão o Recorrente.

Assim entendeu a DRJ:

O PER/DCOMP se limita aos pagamentos disponíveis, ou seja, àqueles que não foram utilizados para quitar imposto declarado ou regularmente lançado. Verifica-se que o contribuinte não alterou os anexos à sua declaração do imposto de renda, onde informa o imposto devido sobre o ganho de capital. Como não providenciou alterar esta informação, o lançamento não foi alterado, não se caracterizando assim o pagamento disponível que poderia ser restituído através de PER/DCOMP.

Depreende-se do acima transcrito, um claro prejuízo ao Recorrente, visto que a DRJ constatou a necessidade de apresentação da declaração retificadora para caracterizar o pagamento disponível que poderia ser restituído através de PER/DCOMP, mas deixou de promover a devida notificação do Contribuinte para tal regularização e, em decorrência da ausência da regularização proferiu uma decisão desfavorável.

No tocante a contradição apontada, também tem razão o Recorrente, tendo em vista que a DRJ depois de discorrer sobre a isenção e o direito adquirido, assim entendeu:

De qualquer modo, não cabe aqui apreciar o mérito da isenção alegada, pois não se instaurou litígio quanto a este ponto, uma vez que o contribuinte não alterou o anexo do ganho de capital na sua declaração do imposto de renda.

Importa destacar que a parte final do acima transcrito corrobora o motivo que levou a decisão desfavorável ao Recorrente, qual seja, a ausência de retificação da declaração.

Embora a ausência de intimação formal que impediu o Recorrente de retificar sua declaração dentro dos trâmites legais configure cerceamento de defesa, deixo de reconhecer a nulidade da decisão, pois no mérito, o presente voto é no sentido de dar provimento ao recurso.

### 3. Mérito

A controvérsia estabelecida nos autos cinge-se quanto a manutenção ou não da isenção do Imposto de Renda Pessoa Física concedida através do Decreto-Lei 1.510/76.

O pedido de restituição do imposto de renda recolhido pelo Recorrente, decorrente do ganho de capital incidente sobre a alienação de participação societária da empresa Cerâmica Ziegler Ltda. foi negado pela Fiscalização e pela DRJ.

O Decreto-Lei 1.510/76, incluía em seu artigo 1º a operação de alienação de participações societárias no rol de fatos geradores do IRPF e no seu artigo 4º listava as situações em que tal imposto não incidiria. Dentre as hipóteses, estava incluído o caso de alienação ocorrida após decorrido o período de 05 (cinco) anos entre a aquisição ou subscrição e a efetivação da venda. Vejamos:

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.

Contudo, tais dispositivos foram revogados pela Lei nº 7.713/1988, a qual determina a tributação pelo imposto de renda de “rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989”.

Tal cenário leva à seguinte questão: faz jus a manutenção da isenção o contribuinte que já havia cumprido os requisitos estabelecidos pelo Decreto-Lei nº 1.510/76?

Em havendo o atendimento do requisito objetivo estabelecido para a concessão da isenção, é certo que o Recorrente possui o direito adquirido para usufruir desta quando entender melhor para si, independente da superveniência de lei que revogue tal benefício. Porquanto, o

artigo 5º, inciso XXXVI da Constituição Federal de 1988, em atenção a segurança jurídica, impede a modificação de direito adquirido por lei posterior.

Art. 5º (...)

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

Tratando-se de matéria tributária, mais especificamente com relação às isenções, o direito adquirido é disciplinado pelo art. 178 do Código Tributário Nacional – CTN, que dispõe que as isenções podem ser revogadas ou modificadas por lei, exceto quando estas forem concedidas mediante determinados requisitos ou condições, as chamadas isenções condicionadas.

Diante deste contexto, o contribuinte passa a ter direito adquirido a uma isenção condicionada a partir do momento em que cumpre as exigências legais para tanto.

Além disso, como já demonstrado, esse direito não se esvazia com a eventual revogação da norma concedente do referido benefício, bem como a condição imposta para o gozo da isenção de IRPF no caso em tela – a manutenção das ações no patrimônio do contribuinte por cinco anos – é dotada de onerosidade, pois a conservação da propriedade de ações por um prazo de cinco anos configura uma condição onerosa, tendo em vista que se trata de bens negociáveis cujo valor sofre com as inflexões e intempéries do mercado.

Na hipótese dos autos, tendo o Recorrente permanecido com sua participação societária por mais de cinco anos, durante a vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976, não há que se falar em expectativa de direito, mas, sim, em direito adquirido, tendo em vista o cumprimento dos pressupostos legais para fruição da isenção no decorrer do período regido pelo dispositivo legal retro.

De outra parte, o fato de a alienação de sua participação societária ter ocorrido sob a égide Lei nº 7.713/88, não tem o condão de rechaçar o seu direito adquirido, uma vez que o *tempus regit actum*, o que implica em afirmar que o direito de gozar da isenção foi adquirido no período em que vigia a norma isentiva, sendo defeso a alteração introduzida pela Lei nº 7.713/88 retroagir de maneira a alcançar fato jurídico perfeito e acabado.

Vale destacar que o Supremo Tribunal Federal – STF entendeu que há a configuração de direito adquirido às isenções condicionadas, tendo a matéria sido sumulada:

Súmula 544. Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas.

No âmbito deste Conselho Administrativo de Recursos – CARF há diversos acórdãos que reconhecem o direito adquirido à isenção requerida pelo Recorrente. Exemplificativamente, tem-se o seguinte precedente:

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

Data do fato gerador: 31/03/2008

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

O ganho auferido sobre operação de alienação de participação societária, mesmo que ocorrida após a revogação dos dispositivos do Decreto-Lei, faz jus à isenção prevista neste diploma se as condições para a sua concessão foram cumpridas antes de sua revogação.

(Acórdão nº 2201-009.777 – 2ª Seção de Julgamento / 2ª Câmara / 1ª Turma Ordinária – Relator Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim - Sessão de 06 de outubro de 2022)

Ressalta-se, ainda, que a matéria foi tema de manifestação da Procuradoria da Fazenda Nacional, em que restou dispensada a apresentação de contestação, oferecimento de contrarrazões, interposição de recursos, bem como recomendada a desistência dos já interpostos, nos termos do Art. 2º, V, VII e §§ 3º a 8º, da Portaria PGFN nº 502/2016, nos seguintes termos:

#### 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.

Assim sendo, há uma orientação da PGFN, em favor do contribuinte detentor de quotas sociais há cinco anos ou mais antes da entrada em vigor da Lei 7.713/88, de que ele possui direito adquirido à isenção do imposto de renda quando da alienação de sua participação societária, bem como a indicação dos requisitos a serem obrigatoriamente atendidos para o gozo da isenção.

E, por fim, a matéria já se encontra superada no CARF pela Súmula 199:

Súmula CARF nº 199: A isenção do art. 4º, "d", do Decreto-Lei nº 1.510/1976 se aplica a alienações ocorridas após a sua revogação pela Lei nº 7.713/1988, desde que já completados cinco anos sem mudança de titularidade das ações na vigência do Decreto-Lei nº 1.510/1976.

Nesse sentido, para fazer jus à isenção, o Recorrente deve comprovar que as participações societárias por ele alienadas atendiam aos requisitos da isenção fiscal do Decreto-Lei nº 1.510/76 antes de sua revogação pela Lei nº 7.713/88. Ou seja, somente faz jus à isenção aquelas ações que permaneceram 5 anos no patrimônio do contribuinte durante vigência do art. 4º, alínea "d" do Decreto-Lei 1.510/76, reduzindo a participação societária adquirida somente até o ano de 1983.

No presente caso, para comprovar suas alegações, o Recorrente juntou a Alteração Contratual de 1º/11/1976 – Doc. 05 da Impugnação – que registra o seu ingresso como sócio da empresa Cerâmica Zieger Ltda., com 11% das cotas da sociedade.

Juntou, também, a 12ª Alteração Contratual de 08/01/2010 – Doc. 06 da Impugnação – que registra a alienação de 33,33% das cotas da sociedade e a sua retirada da Empresa.

Dos referidos documentos, verifica-se que o Recorrente detinha 33,33% de participação na empresa quando da alienação das suas cotas, bem como a permanência dos 11% das cotas adquiridas antes da revogação Decreto-Lei nº 1.510/72 em seu patrimônio por mais de 33 anos.

Desta forma, por se tratar de imposto incidente sobre parcela isenta do ganho de capital apurado, nos termos do Decreto-Lei nº 1.510/72, o valor do imposto pago deve ser restituído ao Recorrente.

#### 4. Conclusão

Por todo o exposto, voto por conhecer do Recurso Voluntário, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar-lhe provimento.

*Assinado Digitalmente*

ACÓRDÃO 2302-004.280 – 2ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 13971.906796/2012-12

**Rosane Beatriz Jachimovski Danilevicz**

DOCUMENTO VALIDADO