



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15504.002221/2009-65
Recurso Voluntário
Acórdão nº 2401-008.938 – 2ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 02 de dezembro de 2020
Recorrente EDUARDO RUSSO FILHO
Interessado FAZENDA NACIONAL

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

Exercício: 2008

IRPF. GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DIREITO ADQUIRIDO. ISENÇÃO. DECRETO Nº 1.510/76. APLICAÇÃO. ATO DECLARATÓRIO PGFN Nº 12. OBSERVÂNCIA.

Há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros).

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial ao recurso voluntário para determinar a aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 2018.

(documento assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Cleberson Alex Friess, Rayd Santana Ferreira, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro, Andréa Viana Arrais Egypto, Rodrigo Lopes Araújo, Matheus Soares Leite, André Luis Ulrich Pinto (Suplente Convocado) e Miriam Denise Xavier.

Relatório

EDUARDO RUSSO FILHO, contribuinte, pessoa física, já qualificado nos autos do processo em referência, recorre a este Conselho da decisão da 4ª Turma da DRJ em Juiz de Fora/MG, Acórdão nº 09-38.335/2011, às e-fls. 365/369, que julgou improcedente a manifestação de inconformidade, concernente ao pedido de restituição do imposto sobre ganho de capital em face de alienação de participação societária, em relação ao exercício 2008, conforme peça inaugural do feito, às e-fls. 02/06, e demais documentos que instruem o processo.

O Recorrente motivou o seu pleito sob a argumentação de que o indigitado recolhimento não era devido, em razão da “*existência de norma concedendo-lhe isenção sobre tais ganhos*”. Na espécie, firmou o entendimento de que os contribuintes que adquiriram participações societárias até 31/12/1983 e que as mantiveram por um período mínimo de cinco anos, obtiveram o direito legal e constitucional (direito adquirido) à isenção sobre o eventual ganho de capital observado quando da venda das referidas participações. Tal inferência resultou de fruto da análise dos arts. 1º e 4º, “d”, do Decreto-Lei n. 1.510/1976 (revogado pela Lei n. 7.713/1988), da Súmula 544 e jurisprudência do STF, e de entendimento do Conselho de Contribuintes.

Ao pleito, o interessado fez anexar ainda as seguintes cópias: de sua Declaração de Ajuste Anual, exercício 2008, às fls. 10/18, do contrato de compra e venda de quotas, às fls. 24/57, do contrato social e respectivas alterações alusivos à Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda, às fls. 59 e ss.

O pedido mereceu o exame realizado pela DRF em Juiz de Fora/MG, o qual gerou o Despacho Decisório que o indeferiu. A motivação para a negativa em questão, entre outras abordagens, calçou-se no fato da revogação expressa do benefício arguido, nos termos do art. 58 da Lei nº 7.713/1988.

O contribuinte, regularmente intimado, apresentou impugnação, requerendo a decretação da improcedência do feito.

Por sua vez, a Delegacia Regional de Julgamento em Juiz de Fora/MG entendeu por bem julgar improcedente o pedido de restituição, conforme relato acima.

Regularmente intimado e inconformado com a Decisão recorrida, o autuado, apresentou Recurso Voluntário, às e-fls. 375/382, procurando demonstrar sua improcedência, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases processuais, bem como dos fatos que permeiam o lançamento, repisa às alegações da manifestação, sustentando que o ganho de capital apurado não era devido em razão de que as ações foram adquiridas em 30 de maio de 1968, conforme ato constitutivo e alterações posteriores, de acordo com o direito adquirido nos termos do Decreto-lei nº 1.510/76.

Argumenta que a Lei nº 7.713/88 ao revogar o Decreto-lei, não alcança as situações estabelecidas em sua vigência, em observância ao direito adquirido.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do seu recurso, para considerar seu pedido de restituição e, no mérito, sua absoluta procedência.

Não houve apresentação de contrarrazões.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Rayd Santana Ferreira, Relator.

Presente o pressuposto de admissibilidade, por ser tempestivo, conheço do recurso e passo ao exame das alegações recursais.

Nos termos relatados e constantes dos autos, o contribuinte crê que o ganho de capital atinente à alienação de sua participação societária na pessoa jurídica Maroca & Russo Indústria e Comércio Ltda, em 2 de abril de 2008, estaria isento de imposto de renda, à luz do que previa a alínea “d” do art. 4º da Decreto n. 1.510/1976.

Pois bem!

Consoante se positiva dos autos, os argumentos do recorrente têm o condão de reformar o Acórdão atacado, bem como o Despacho Decisório, por representar a melhor interpretação a propósito do tema, garantindo a segurança jurídica em homenagem ao direito adquirido à isenção de ganho de capital sobre a alienação de participação societária, posteriormente à vigência do Decreto-Lei nº 1.510/76, conquanto que tenha permanecido com a propriedade de sua participação por 05 (cinco) anos durante o período de validade de aludido Diploma Legal, impondo o acolhimento do pleito do contribuinte, com o fito de se restabelecer a ordem legal nesse sentido.

Com efeito, a Colenda Câmara Superior de Recursos Fiscais já se manifestou em diversas ocasiões a respeito da matéria, oferecendo guarida ao requerimento do contribuinte, conforme se extrai do excerto do voto do ilustre Conselheiro Gonçalo Bonet Allage, acolhido de forma unânime, exarado nos autos do processo nº 10875.004768/00-54, Acórdão nº 9202-00.102, de onde peço vênica para transcrever excerto e adotar como razões de decidir, *in verbis*:

Reitero que o acórdão proferido pela Segunda Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, deu provimento ao recurso voluntário interposto pelo contribuinte, reconhecendo o direito à restituição do indébito tributário pleiteado.

Segundo a recorrente, como a alienação ocorreu após a revogação da isenção prevista pelo Decreto-lei nº 1.510/76 e inexistente direito adquirido no caso, estão corretos os recolhimentos efetuados e não merece prosperar o pedido de restituição.

Eis a matéria em litígio.

Pois bem, o artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, que tratou, entre outros temas, da tributação de resultados obtidos na venda de participações societárias por pessoas físicas, estabeleceu o seguinte:

Art. 4º. Não incidirá o imposto de que trata o art. 1º:

(...)

d) nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação.

Este benefício fiscal foi revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/88.

No caso, é incontroverso que o contribuinte recebeu por doação participações societárias em 22/08/1979 e em 15/04/1983, tendo-as alienado em 14/05/1996.

Com isso, ele faz jus a tal benefício?

Penso que sim, de modo que a decisão recorrida merece ser confirmada.

Sob minha ótica, o benefício fiscal previsto no Decreto-lei nº 1.510/76 tinha por objetivo excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações

societárias, após decorrido o prazo de cinco anos da aquisição ou subscrição das participações.

Salvo melhor juízo, esta foi a intenção do legislador.

Nesse sentido, não se pode olvidar que ao tempo da edição da Lei nº 7.713/88, o interessado já havia cumprido a exigência prevista no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.510/76, pois era proprietário das ações da empresa Pardelli S.A. Indústria e Comércio desde 22/08/1979 e 15/04/1983, quando as recebeu por doação.

Entendo que a incidência do imposto de renda pessoa física sobre o ganho de capital apurado na alienação de participações societárias não se aplica quando tais ações foram adquiridas há mais de cinco anos contados do início de vigência da Lei nº 7.713/88, como ocorre no caso em tela.

Deve-se respeitar o direito adquirido, previsto no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal e no artigo 6º da Lei de Introdução ao Código Civil – LICC. Segundo De Plácido e Silva⁴:

... direito adquirido quer significar o direito que já se incorporou ao patrimônio da pessoa, já é de sua propriedade, já constitui um bem, que deve ser judicialmente protegido contra qualquer ataque exterior, que ouse ofendê-lo ou turbá-lo.

(...)

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício depende de um termo prefixado ou de uma condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem.

Por isso, sob o ponto de vista da retroatividade das leis, não somente se consideram adquiridos os direitos aperfeiçoados ao tempo em que se promulga a lei nova, como os que estejam subordinados a condições ainda não verificadas, desde que não se indiquem alteráveis ao arbítrio de outrem.

Sob minha ótica, a edição da Lei nº 7.713/88 não pode prejudicar o direito do contribuinte previsto no artigo 4º, alínea “d”, do Decreto-lei nº 1.512/76, apenas pelo fato de a alienação da participação societária não ter ocorrido anteriormente, ou seja, antes da revogação do benefício fiscal.

A posição defendida por este julgador é corroborada pela jurisprudência amplamente majoritária do extinto e Egrégio Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, conforme ilustram as ementas dos seguintes acórdãos:

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.

Recurso especial negado.

(CSRF, Quarta Turma, Recurso nº 102-134.080, Acórdão CSRF/04-00.215, Relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, julgado em 14/03/2006)

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 ESTABELECEENDO 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, subsequente 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.

(CSRF, Primeira Turma, Recurso nº 106-013.824, Acórdão CSRF/01-03.725, Redator Designado Conselheiro Victor Luís de Salles Freire, julgado em 18/02/2002)

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 do imposto sobre 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.

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.

DISPONIBILIDADE ECONÔMICA. De ser afastada a alegação de que parte dos valores foram recebidos e posteriormente depositados em conta especial, sem permitir ao contribuinte a disponibilidade econômica e jurídica sobre o valor tributado, já que a estipulação efetuada entre as partes, comprador e vendedor das ações, não modificou a natureza da forma de pagamento.

Recurso provido.

(Primeiro Conselho, Segunda Câmara, Recurso Voluntário nº 158.393, Acórdão nº 102-49.306, Relatora Conselheira Vanessa Pereira Rodrigues, julgado em 08/10/2008)

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.

(Primeiro Conselho, Quarta Câmara, Recurso Voluntário nº 147.557, Acórdão nº 104-21.519, Relator Conselheiro Nelson Mallmann, julgado em 26/04/2006)

Na hipótese dos autos, tendo o contribuinte permanecido com sua participação societária por mais de 05 (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.

Destarte, o fato de a alienação de sua participação societária ter ocorrido sob o manto dos preceitos insculpidos na Lei nº 7.713/88, não tem o condão de rechaçar o seu direito adquirido. Como muito bem asseverou a recorrente há de se observar o princípio do *tempus regit actum*, implicando dizer que o contribuinte adquiriu o direito de gozar de aludida benesse fiscal 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.

A possibilidade de aplicação de uma norma mesmo após a sua revogação, dá-se o nome de “ultratividade”. Sobre a ultratividade em matéria de direito adquirido, vale destacar a lição do professor Roque Antônio Carraza (Curso de direito constitucional tributário. São Paulo:

Malheiros, 1999, 13ª ed., p. 555.), oportunidade em que o doutrinador demonstra com clareza a impossibilidade de lei posterior suprimir direito adquirido:

Em remate, convém assinalarmos que o direito adquirido e o ato jurídico perfeito mais do que imunes ao efeito retroativo da lei nova, impedem que esta, de algum modo, os desconstitua.

(...)

Neste sentido, o direito adquirido e o ato jurídico perfeito asseguram a ultratividade da lei velha, que continuará a disciplinar as situações que sob sua égide se consumaram, mesmo depois da entrada em vigor da lei nova. Tudo em homenagem ao princípio da segurança jurídica. (grifos acrescidos)

Em se tratando diretamente de matéria tributária, mais especificamente com relação às isenções, o direito adquirido é disciplinado pelo Código Tributário Nacional. De acordo com o art. 178 deste código, as isenções podem ser revogadas ou modificadas por lei, exceto quando estas forem concedidas mediante determinados requisitos ou condições, as chamadas isenções condicionadas.

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.

Depreende-se, a partir da leitura deste dispositivo, que o contribuinte passa a ter direito adquirido a uma isenção condicionada a partir do momento em que cumpre as exigências legais para tanto. Além de que, como demonstrado anteriormente, esse direito não se esvazia com a eventual revogação póstera da norma concedente do referido benefício.

Não sendo o bastante a vasta fundamentação acima esposada, a Solução de Consulta Cosit nº 505, de 17 de outubro de 2017, aduz que a hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas por pessoa física após 1º de janeiro de 1989, data de revogação do benefício, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data, assim ementada:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1510, DE 1976. ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO. LEGISLAÇÃO APLICÁVEL.

A hipótese desonerativa prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, aplica-se às alienações de participações societárias efetuadas após 1º de janeiro de 1989, desde que tais participações já constassem do patrimônio do adquirente em prazo superior a cinco anos, contado da referida data.

A isenção é condicionada à aquisição comprovada das ações até o dia 31/12/1983 e ao alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

Dispositivos Legais: art. 4º, alínea “d”, do Decreto- Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976; art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

No mesmo sentido, claramente aplicável ao caso, dispõe o Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25 de junho de 2018, *in verbis*:

nas ações judiciais que fixam o entendimento de que há isenção do imposto de renda no ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, não sendo a referida isenção, contudo, aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983 (incluem-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros)

Ante o exposto, a questão de haver ou não em tese o direito à isenção restou superada, pois diante do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 2018, resta claro que o contribuinte tem direito adquirido à isenção do Imposto de Renda da Pessoa Física incidente sobre o ganho de capital auferido pela alienação de participação societária, vez que atendeu a condição imposta pelo art. 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510/76 antes mesmo de sua revogação pela Lei n. 7.713/88.

Contudo, depreende-se da parte final do supramencionado Ato, que referida isenção não é aplicável às ações bonificadas adquiridas após 31/12/1983, incluindo-se no conceito de bonificações as participações no capital social oriundas de incorporações de reservas e/ou lucros.

Ressalvado o entendimento pessoal deste Conselheiro quanto a extensão da isenção para as ações bonificadas, deve-se considerar a totalidade dos termos constantes do Ato Declaratório PGFN nº 12, por ser de observância obrigatória, nos termos da alínea “c”, inciso II do art. 62 do Regimento Interno do CARF (Portaria MF n.º 343, de 09/06/2015).

Por todo o exposto, VOTO NO SENTIDO DE CONHECER DO RECURSO VOLUNTÁRIO e, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para reconhecer o direito creditório observando a aplicação do Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25 de junho de 2018, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Rayd Santana Ferreira