

---

**Coordenação-Geral de Tributação**

---

**Solução de Consulta nº 71 - Cosit****Data** 30 de março de 2021**Processo****Interessado****CNPJ/CPF****ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1.510, 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.

**SOLUÇÃO DE CONSULTA PARCIALMENTE VINCULADA À SOLUÇÃO DE CONSULTA Nº 505 - COSIT, DE 17 DE OUTUBRO DE 2017.**

ALIENAÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS ADQUIRIDAS POR BONIFICAÇÃO ATRAVÉS DE AUMENTO DE CAPITAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS DE LUCROS, E BONIFICAÇÃO RELACIONADA À PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA ORIGINAL ADQUIRIDA ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1983.

O ganho de capital é tributado pelo IRPF, nos exatos termos da Lei nº 7.713, de 1988, e legislação correlata posterior, regulamentado pelos arts. 128 a 156 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de dezembro 2018, quando decorrente da alienação, ocorrida a partir de 1º de janeiro de 1989, das participações societárias adquiridas após 31 de dezembro de 1983 por meio de bonificação decorrente de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas de lucros, mesmo que a bonificação esteja relacionada à participação societária adquirida até 31 de dezembro de 1983.

**Dispositivos Legais:** Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, art. 4º, alínea “d”, art. 5º; Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988, art. 1º, art. 2º, art. 3º, §§ 3º e 5º, art. 16, §§ 2º, 3º e 4º, e art. 58; e Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional (CTN), art. 178; Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21; Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 75; Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 10, § 1º; e Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), arts. 128 a 156, aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018.

## Relatório

A pessoa física, acima identificada, por meio de procuração, instrumento anexado às fls. 14, protocolizou o presente processo de consulta, na forma da Instrução Normativa RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013, dirigido ao Coordenador-Geral de Tributação da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB), indagando sobre a isenção prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, relacionada à alienação de participação societária feita no mês de maio de 2016, envolvendo participações societárias adquiridas em 1979 e correspondentes bonificações adquiridas por aumento de capital decorrente de incorporação de lucros e reservas de lucros, havidos desde a aquisição, em 1979, até a data da alienação, em 2016.

2. A consulente põe para interpretação os seguintes dispositivos legais:
  - 2.2. alínea “d” do art. 4º e 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976;
  - 2.3. art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988;
  - 2.4. art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN);
3. Em auxílio para interpretação, a consulente traz os seguintes dispositivos:
  - 3.2. a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, aprovada na Sessão Plenária de 03 de dezembro de 1969;
  - 3.3. o Parecer Normativa CST nº 68, de 23 de setembro de 1977, publicado no DOU de 30 de setembro de 1977;
  - 3.4. voto do relator do Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf) nº 2201-002.116, da Sessão de 14 de maio de 2013, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária;
  - 3.5. Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 17 de outubro de 2017.
4. O consulente informa os seguintes fatos dentro dos quais a legislação deve ser interpretada:

- 4.2. no dia 1º de janeiro de 1979, adquiriu quotas da Sociedade (...) (CNPJ nº (...));
- 4.3. desde a data de aquisição das quotas, em 1979, até o momento da alienação de parte das quotas, em 2016, ocorreram apenas bonificações decorrentes de incorporação de parte dos lucros e reservas de lucros ao capital social, não havendo novas aquisições de quotas;
- 4.4. no mês de maio do ano calendário de 2016, em decorrência da alienação de parte da sua participação societária na (...), apurou ganho de capital e ofereceu o correspondente valor à tributação pelo Imposto de Renda, de acordo com as disposições contidas no artigo 21 da Lei nº 8.981/95:

*"Art. 21. O ganho de capital percebido por pessoa física em decorrência da alienação de bens e direitos de qualquer natureza sujeita-se à incidência do imposto sobre a renda, com as seguintes alíquotas: (...)"*

- 4.5. posteriormente, percebeu que havia oferecido o referido valor à tributação indevidamente, conforme explica:
- 4.5.2. de acordo com o disposto no art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, tem-se que:

*"Artigo 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.*

*(...)*

*Artigo 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 de participação."*

- 4.5.3. como é cediço, referido normativo foi expressamente revogado pelo artigo 58 da Lei nº 7.713/88. Entretanto, de acordo com o que preceitua o artigo 178 do Código Tributário Nacional e a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal (STF), isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas;
- 4.5.4. de acordo, inclusive, com posicionamento da Coordenação Geral de Tributação, externado através da Solução de Consulta nº 505, de 17 de outubro de 2017, da qual se transcreve a conclusão:

*"A hipótese desonerativa prevista na alínea "d" do artigo 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 31/12/1983 e o alcance do prazo de 5 anos na titularidade das ações ainda na vigência do Decreto nº 1.510, de 1976, revogado pelo art. 78 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988."*

4.5.5. diante disso, entende que o ganho de capital apurado na alienação de quotas, adquiridas em 1979, levada a cabo em 2016, é isento de tributação pelo imposto sobre a renda, a despeito das sucessivas bonificações decorrentes de incorporações de lucros e reservas de lucros ao capital social;

4.5.6. isso porque, a rigor, as quotas havidas em bonificações, decorrentes de capitalização de reservas, possuem natureza de acessões, atraindo, para si, conseqüentemente, todos os ônus e direitos que gravam as ações das quais derivam;

4.5.7. as disposições contidas no Parecer Normativo CST n.º 68/77 corroboram o entendimento acima ao asseverar que: *"As bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhe deram origem e são computadas a custo zero."*

4.5.8. nesse mesmo sentido, trouxe à luz trecho de um voto proferido no Acórdão n.º 2201-002.116 da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Transcreve-se trecho do voto:

"Destaca o Relatório de Fiscalização no item 5, que a subscrição ou a incorporação de lucros e dividendos de ações ou cotas de capital não pode alcançar o benefício do DL n.º 1.510, 1976, após sua revogação. Este é o objeto dos itens 2 e 4, da autuação. Transcrevo:

*5.2. Qualquer outra participação societária adquirida após 31/12/1988 (seja por subscrição, seja decorrente do aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas) certamente não é alcançada pelo benefício do art. 4º DL n.º 1.510/1976.*

Entendeu a autuação e a decisão recorrida que toda e qualquer espécie de aumento de capital, seja incorporação lucros, dividendos ou reservas, subscrição ou aquisição de novas quotas, não alcança a isenção, após a revogação da lei.

Aqui também não agiu com acerto a autuação e a decisão recorrida.

A incorporação de lucros ou dividendos ou reservas de lucros seja de ações ou cotas de capital não significa aquisição de nova participação societária, mas capital e investimento existente. Significa apenas resultado do investimento incorporado ao patrimônio social do acionista ou quotista e integra o custo de aquisição da participação societária.

A revogação da isenção não alcança os lucros e dividendos incorporados ao capital, se eles decorrem de investimento isento, continuam a compor o custo de aquisição, o mesmo ocorrendo com a participação societária advindo da incorporada, desde que com cinco anos. Não há razão para tratá-lo como investimento novo, como fez a autuação.

A Portaria n.º 454, de 25.08.1977, do Ministro de Estado da Fazenda, explica. Confira-se:

*5. Face ao disposto no art. 5º do DL 1.510, de 27.12.1976, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e as bonificações recebidas devem ser rateadas segundo as datas e*

*quantidade originariamente subscritas ou adquiridas, já acrescidas dos rateios de bonificações anteriores.*

O Parecer Normativo CST n.º 68/77, na ementa também destaca:

*As bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem e são computadas a custo zero. (custo zero, na ocasião os lucros eram tributados após a distribuição, mas isentos na capitalização).*

Não pode ser confundida a subscrição e aquisição nova de participação societária com a integralização de capital com lucros, dividendos e reservas resultantes da participação acionária existente.

Em suma, a capitalização de lucros, dividendos ou reservas de lucros, resultante da participação existente, com mais de cinco anos na data da revogação da Lei, está alcançada pela isenção, mesmo que essa capitalização ocorra após a revogação da lei de isenção.

5. Ao final, a consulente apresentou o seguinte questionamento:

Diante de todo o exposto indaga o consulente se está correto o seu entendimento de que o ganho de capital apurado na alienação de quotas, adquiridas em 1979, levada a cabo em 2016, está totalmente alcançado pela hipótese de isenção prevista na alínea "d" do artigo 4º do Decreto Lei n.º 1.510/76 a despeito das bonificações decorrentes de incorporações de reservas de lucros ao capital social, após a revogação do mencionado Decreto Lei n.º 1.510/76.

## **Fundamentos**

6. Importa, inicialmente, esclarecer que o processo de consulta, regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, destina-se exclusivamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

7. É necessário, ainda, ressaltar que o instituto da consulta não está no campo da aplicação do direito, mas da interpretação, segundo se verifica facilmente no artigo 1º da IN RFB n.º 1.396, de 2013 (que trata do processo de consulta sobre interpretação da legislação tributária e aduaneira dos tributos sob administração da Receita Federal do Brasil), o que implica dizer, compete à consulente analisar os elementos fáticos e corretamente enquadrá-los à luz da legislação. Portanto, a presente Solução de Consulta não convalida nem invalida quaisquer das afirmativas da consulente (artigo 28 da mencionada IN), mormente, se, em ação fiscal, for comprovada a inverdade dos fatos alegados.

8. Cumpre frisar que, considerando estarem presentes os requisitos de admissibilidade exigidos pela legislação de regência, esta consulta merece conhecimento.

9. Os dispositivos da legislação tributária apontados pela consulente para interpretação dizem respeito, nos seus exatos termos, à isenção do Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF) sobre ganho de capital na alienação, feita no mês de maio de 2016, de

participação societária adquirida em 1979 e de correspondentes bonificações adquiridas por aumento de capital decorrente de incorporação de lucros e de reservas de lucros, havidos desde a aquisição até a data da alienação.

10. O consulente objetiva enquadrar o fato concreto referenciado na consulta na isenção prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, revogada pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

11. O entendimento do consulente é o de que, tendo adquirido a participação societária em 1979 e alienado parte da participação societária, inclusive as bonificações adquiridas por aumento de capital, no mês de maio de 2016, o ganho de capital apurado na operação de alienação estaria isento do IRPF.

12. O consulente fundamenta seu entendimento nos seguintes dispositivos:

12.2. no art. 178 do CTN);

12.3. na Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal, aprovada na Sessão Plenária de 1969;

12.4. no Parecer Normativa CST nº 68, de 1977, publicado no DOU de 30 de setembro de 1977;

12.5. em um voto emitido no Acórdão do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) nº 2201-002.116, da Sessão de 14 de maio de 2013, da 2ª Câmara da 1ª Turma Ordinária;

12.6. na Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 2017.

13. O entendimento da Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 2017, tem por fundamento a vasta jurisprudência no âmbito do Poder Judiciário, dentro dos tribunais superiores, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ). Tal jurisprudência vincula a Administração Tributária nos termos do disposto no art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014, e da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016.

14. Por força do disposto no § 4º do art. 2º da Portaria PGFN nº 502, de 2016, a PGFN disponibiliza na sua página na internet lista exemplificativa de temas com jurisprudência vinculante consolidada do STF e STJ. Tal lista pode ser encontrada no seguinte endereço na internet: <https://www.gov.br/pgfn/pt-br/assuntos/legislacao-e-normas/documentos-portaria-502/lista-de-dispensa-de-contestar-e-recorrer-art-2o-v-vii-e-a7a7-3o-a-8o-da-portaria-pgfn-no-502-2016#1.22>. Em pesquisa na referida lista, consultada em 26/03/2021, verifica-se que a presente situação está contemplada no item 1.22, alínea ‘u’, 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 1.164.768/RS, AgRg no REsp 1.141.828/RS e AgRg no REsp 1.231.645/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. (grifos nossos)

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 conseqüente 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.

15. Há de se ressaltar o conteúdo da observação (i), acima transcrita, quanto às ações bonificadas, que deve ser levada em consideração na análise da resposta ao questionamento do consultante. Note que de acordo com referida observação, o entendimento vinculante firmado na jurisprudência do STJ *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.*

16. Desta forma, apenas no que tange às participações societárias e bonificações ("filhotes") acrescentadas ao patrimônio do consultante antes de 31/12/1983, é que a presente

análise seguirá os caminhos da Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 2017, como veremos adiante.

17. A resposta ao questionamento do consulente requer uma análise do fato e da legislação posta para interpretação adotando um critério objetivo com foco na data de aquisição da participação societária e das bonificações recebidas por aumento de capital decorrente de incorporação de lucros e de reservas de lucro, tendo em vista as condições para usufruto da isenção nos termos da alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, e a revogação da isenção pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988.

18. Assim, a análise será feita tendo por foco a data de 31 de dezembro de 1983.

QUANTO À ALIENAÇÃO DAS PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS ORIGINÁRIAS E DAS CORRESPONDENTES BONIFICAÇÕES ADQUIRIDAS ATÉ 31 DE DEZEMBRO DE 1983.

19. Para tal situação, o assunto já foi objeto de solução de consulta por parte da RFB, por meio da Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 2017, publicada no DOU de 16 de novembro de 2017, Seção 1, Página 69.

19.1. No âmbito da RFB, existindo sobre determinada matéria Solução de Consulta ou Solução de Divergência emitida pela Cosit, a consulta com o mesmo objeto será solucionada por meio de Solução de Consulta Vinculada, entendendo-se esta como sendo a que reproduz o entendimento da Solução de Consulta ou Solução de Divergência, que têm efeito vinculante, conforme artigo 9º da IN RFB nº 1.396, de 2013 (na redação dada pela Instrução Normativa RFB n.º 1.434, de 30 de novembro de 2013).

19.2. Assim sendo, no que diz respeito à isenção do IRPF sobre o ganho de capital nas alienações ocorridas após 1º de janeiro de 1989, tendo por objeto participação societária adquirida até 31 de dezembro de 1983, inclusive bonificações, resolve-se a presente consulta vinculando-a à Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 2017, nos termos do art. 22 da IN RFB n.º 1.396, de 2013.

19.3. Neste sentido, a fim de melhor explicitar os efeitos da interpretação da matéria ora sob consulta, alinham-se, aqui, excertos da Solução de Consulta – Cosit nº 505, de 2017, publicada na página da RFB - Sistema Normas, "*in verbis*":

#### EMENTA

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).

#### FUNDAMENTOS

4. A não incidência do imposto de renda nas alienações de participações societárias ocorridas após decorrido o período de cinco anos da data da sua subscrição ou aquisição encontrava-se prevista na alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, nos seguintes termos:

*Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976*

*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.(Grifou-se)*

4.2 O normativo acima reproduzido foi expressamente revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988. O art. 3º dessa Lei trata ainda da forma como se dará a incidência e apuração do ganho de capital; a seguir transcreve-se tais dispositivos:

*Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988*

(...)

*Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvando o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei.*

(...)

*§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.*

*§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação,*

*procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.*

*§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.*

*§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.*

(...)

**Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei n.º 4.862, de 29 de novembro de 1965, os art.1º a 9º do Decreto-Lei n.º 1.510, de 27 de dezembro de 1976(...) e demais disposições em contrário. (Grifou-se)**

5. Preceitua o art. 178 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN), que a norma isentiva “concedida por prazo certo e em função de determinadas condições”, não pode ser alcançada por lei revogadora, pois é deferida por período determinado de tempo e sob determinadas condições, exigindo um esforço ou um investimento por parte do contribuinte.

6. A expressão “em função de determinadas condições”, do art. 178 do CTN, pressupõe a exigência de uma contraprestação por parte do contribuinte que lhe impõe um ônus, um sacrifício a que ordinariamente não estaria sujeito; uma atividade que será desempenhada exatamente para fazer jus à isenção. Em suma, trata-se de uma “isenção onerosa”. Nesse sentido, temos a Súmula 544 do Supremo Tribunal Federal (STF): “isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas”.

7. Nesses termos, o direito albergado pela isenção poderia ser incorporado ao patrimônio do particular em duas ocasiões: (i) na ocorrência do fato descrito como isento, desde que esteja em vigor a lei isentiva (é a regra geral; cujo exercício do direito é imediato e não prolongado no tempo); ou (ii) no cumprimento das condições exigidas pela lei concessiva da isenção onerosa e a prazo certo, hipótese esta em que se pode falar em direito adquirido (direito incorporado num momento para exercício em momento futuro).

8. A resposta ao questionamento apresentado pela consulente passa pela análise da norma prevista no art. 4º, alínea “d”, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, no sentido de apontar se à mesma aplicar-se-iam os requisitos do artigo 178 do CTN, no que se refere à imposição ou presença de situação onerosa à contribuinte, conjugada com a orientação da Súmula 544 do STF.

9. Há vasta jurisprudência dos tribunais superiores, em especial do Superior Tribunal de Justiça (STJ), relativamente à questão, onde se destacam os seguintes julgados:

***Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO CONCEDIDA***

SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. REVOGAÇÃO. ART. 58 DA LEI N. 7.713/88. SÚMULA N. 544/STF. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.

1. A controvérsia da presente demanda está alicerçada na eventual lesão ao direito do contribuinte em face da isenção do imposto de renda de pessoa física, veiculada nos arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei n. 1.510, de 27 de dezembro de 1976, e revogada pela Lei n. 7.713/88.

2. Da leitura do art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n. 1.510/76, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do imposto de renda sobre o lucro auferido por pessoa física pela venda de cotas de participação societária se a alienação ocorresse após cinco anos da sua subscrição ou aquisição. Essa foi a condição onerosa imposta pela lei ao contribuinte para a fruição da isenção tributária.

3. Implementada a condição onerosa exigida para a concessão da isenção antes da vigência da norma revogadora, ou seja, feita a alienação após transcorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, não há falar em incidência do imposto de renda. Inteligência da Súmula 544/STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". Dentre os precedentes mais recentes: REsp 1.136.122-RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 10.5.2011, Dje 12.5.2011.

4. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp nº 1.164.768/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/5/2011, DJe 1º/6/2011)

*Ementa:* TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO ONEROSA POR PRAZO INDETERMINADO. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO. REVOGAÇÃO. ART. 178 DO CTN.

*Os recorrentes impugnam acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual entendeu não persistir a isenção conferida pelo art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/76 ao acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária realizada após a entrada em vigor da Lei nº 7.713/88.*

*Não obstante as ponderáveis razões do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, reconheço o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que essa alienação tenha ocorrido na vigência da Lei nº 7.713/88, tendo em vista os reiterados pronunciamentos da Fazenda Nacional, pelo órgão máximo de sua instância administrativa, o Conselho Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.*

*Recurso especial provido.*

(REsp nº 1.133.032/PR, Relator Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/3/2011, DJe 26/5/2011)

*Ementa:* TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. ART. 178 DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. LEI

7.713/1988. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. HIPÓTESE DE ISENÇÃO ONEROSA CUJA CONDIÇÃO FOI IMPLEMENTADA ANTES DO ADVENTO DA LEI REVOGADORA. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.

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

2. "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas" (Súmula 544/STF).

3. Cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp nº 1.141.828/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/5/2011, DJe 16/5/2011)

*Ementa:* AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI Nº 1.510/76. REVOGAÇÃO PELA LEI Nº 7.713/88. DIREITO ADQUIRIDO AO BENEFÍCIO FISCAL.

1. "É isento do imposto de renda o ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas sob a égide do DL 1.510/76 e negociadas após cinco anos da data da aquisição, ainda que a transação tenha ocorrido já na vigência da Lei 7.713/88.

*Precedentes de ambas as Turmas de Direito Público desta Corte e do Conselho de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda.*" (REsp nº 1.148.820/RS, Relator Ministro Castro Meira, Segunda Turma, in DJe 26/8/2010). Precedente da Primeira Seção desta Corte (REsp nº 1.133.032/PR, julgado em 14/3/2011).

2. Agravo regimental improvido. (Grifou-se)

(AgRg no REsp nº 1.231.645/RS, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 12/4/2011, DJe 26/4/2011)

*Ementa:* TRIBUTÁRIO - ISENÇÃO DE IMPOSTO DE RENDA SOBRE ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS - DECRETO-LEI 1.510/76 - REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/88 - DIREITO ADQUIRIDO.

1. Direito adquirido à isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, benefício outorgado no Decreto-Lei n. 1.510/76, revogado pela Lei 7.713/88.

2. Entre a aquisição das ações, ocorrida em dezembro de 1983, e a vigência da Lei 7.713/88, em janeiro de 1989, quando foi revogado o benefício, transcorreram os cinco anos estabelecidos como condição para a obtenção da isenção do imposto de renda.

3. A venda das ações ocorreu posteriormente à vigência da Lei n 7.713/88, o que não prejudica o direito à isenção, adquirido sob a égide do diploma legal antecedente. 4. Recurso especial provido. (Grifou-se)

(REsp nº 1.126.773/RS, Relatora Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 4/5/2010, DJe 27/9/2010).

*Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. NÃO-INCIDÊNCIA (ART. 4º, ALÍNEA 'D', DO DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 1976).*

*Implementado o fato descrito na norma jurídica que prevê hipótese de não-incidência (o imposto de renda não incidirá nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), seus efeitos subsistem após a respectiva revogação.*

*Trata-se de interpretação do art. 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que faz respeitar situação jurídica definitivamente constituída, sem negar vigência ao art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988.*

*Inexistência de questão constitucional.*

*Embargos de declaração rejeitados.*

(EDcl no AgRg no REsp nº 1.146.142/RS, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/12/2012, DJe 19/12/2012).

*Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI 1.510/1976. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO AO BENEFÍCIO FISCAL.*

1. A discussão nos autos consiste na caracterização ou não de direito adquirido de isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, isenção esta instituída pelo Decreto-Lei 1.510/1976 e revogada pela Lei 7.713/1988, tendo em vista que a venda das ações ocorreu em janeiro de 2007, ou seja, após a revogação.

2. A legislação em regência (arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76) concede isenção de Imposto de Renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações 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. Trata-se, portanto, de isenção sob condição onerosa.

3. A isenção onerosa ou condicionada não pode ser revogada ou modificada por lei. Acerca do tema, o Supremo Tribunal Federal editou a Súmula 544, que dispõe: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas".

4. Em minuciosa leitura do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/1976, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do Imposto de Renda sobre

*lucro auferido por pessoa física pela venda de ações, se a alienação ocorresse após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.*

5. *In casu, o contribuinte cumpriu os requisitos para o gozo da isenção do Imposto de Renda, nos termos da referida lei, antes mesmo da revogação da norma, tendo direito adquirido ao benefício fiscal.*

6. *A Primeira Seção passou a adotar orientação em sentido contrário à que foi acolhida pelo Tribunal local, entendendo ser isento do Imposto de Renda o ganho de capital decorrente da alienação de ações societárias após cinco anos da respectiva aquisição, ainda que transacionadas após a vigência da Lei 7.713/1988, conforme previsão do Decreto-Lei 1.510/1976.*

7. *Agravo Regimental não provido. (Grifou-se)*

*(AgRg no AgRg no REsp nº 1.137.701/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/8/2011, DJe 8/9/2011).*

10. Em pesquisa realizada pela Coordenação-Geral de Contencioso Administrativo e Judicial (Cocaj) constatou-se que no âmbito do STJ, a Primeira Seção fixou o entendimento, por ocasião do julgamento do REsp nº 1.133.032/PR (DJe de 26/5/2011), no sentido de reconhecer o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que essa alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº 7.713, de 1988, mas desde que adquiridos no prazo de cinco anos antes da data de revogação do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976. Verificou-se também que, após esse julgamento, ambas as Turmas (Primeira e Segunda) que compõem a Primeira Seção do STJ passaram a decidir nesse mesmo sentido, ou seja, pelo reconhecimento da existência do direito adquirido do contribuinte à isenção.

11. Ainda conforme pesquisas realizadas pela Cocaj, no âmbito do STF foram identificadas apenas decisões monocráticas que, em sua maioria, tratam de negativa de seguimento a Recursos Extraordinários (RE), por ausência de ofensa constitucional direta. No caso cuja ementa se transcreve a seguir, no entanto, a decisão monocrática do relator, Ministro Marco Aurélio, foi pelo desprovemento do agravo de instrumento interposto pela Fazenda Nacional, ao fundamento de que o Tribunal de origem, de modo soberano e baseado nos elementos probatórios dos autos, entendeu que a isenção em questão foi concedida em caráter oneroso, razão pela qual o contribuinte possui direito adquirido ao benefício fiscal:

*Ementa: DECISÃO RECURSO EXTRAORDINÁRIO - QUADRO FÁTICO - ISENÇÃO ONEROSA E CONDICIONAL - AGRAVO DESPROVIDO. 1. Este agravo de instrumento visa ao processamento de recurso extraordinário interposto com base na alínea "a" do inciso III do artigo 102 da Constituição Federal, mediante o qual sustenta-se transgressão ao artigo 5º, inciso XXXVI, do Diploma Maior. No extraordinário de folha 68 a 72, a agravante ressaltou que o acórdão de origem, tal qual proferido, implicou contrariedade ao teor do artigo 5º, inciso XXXVI, da Carta Política da República, discrepando de posição doutrinária. Para tanto, parte da premissa de que a isenção versada nestes autos veio ao mundo jurídico de forma simples, possibilitando a revogação a qualquer tempo. Ao negar trânsito ao extraordinário, o Juízo primeiro de admissibilidade assentou que a questão trazida pela agravante pressupõe apreciação de tema infraconstitucional e que a violação alegada não é direta e frontal ao texto constitucional (folha 98). Com a minuta de folha 2 a 7, a agravante afirma que a violação é direta à Constituição e que não*

*está caracterizado o direito adquirido da agravada à isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias em 1991. A agravada trouxe aos autos a contraminuta de folha 107 a 111, frisando ter sido a isenção concedida mediante condição onerosa. 2. Na interposição deste agravo foram observados os pressupostos de recorribilidade que lhe são inerentes. A peça, subscrita por procuradora da Fazenda Nacional, veio acompanhada dos documentos de traslado obrigatório e restou protocolada no prazo em dobro a que tem jus a agravante. 3. A atuação em sede extraordinária faz-se a partir da moldura fática delineada pela Corte de origem. Examinando-se os elementos probatórios dos autos, de forma correta, ou não - não cabe perquirir em sede extraordinária -, consignou-se cogitar, na espécie, de isenção concedida sob condição onerosa. Aduziu-se: "é indiscutível que a exigência de que o contribuinte conserve a propriedade das ações por um prazo de cinco anos representa uma condição onerosa, pois os títulos constituem em bens negociáveis, cujo valor sofre as inflexões de mercado. Está implícito na regra que o contribuinte, para usufruir do benefício fiscal, deve renunciar às oportunidades favoráveis que eventualmente se lhe ofereçam de negociação dos títulos nos cinco anos posteriores à sua aquisição" (folha 52). Admitiu-se, portanto, que, tendo o contribuinte se desincumbido do ônus exigido na lei para o gozo da isenção condicionada, possui direito adquirido ao benefício fiscal. Diante da singularidade da hipótese e da soberania do que decidido pelo Tribunal de origem quanto aos elementos probatórios dos autos, afastou a possibilidade de se ter como infringido o artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal. Somente pelo estabelecimento de quadro fático diverso seria possível chegar ao acolhimento do inconformismo demonstrado pela União. Pertinente o teor do Verbete nº 544 da Súmula desta Corte: 544 - Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas. 4. Conheço do agravo e o desprovejo. 5. Publiquem. (Grifou-se)*

*(AI nº 591.766, Relator Min. MARCO AURÉLIO, julgado em 24/8/2006, publicado em DJ 11/9/2006).*

12. Nos termos do disposto no art. 19, inciso V, da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) está autorizada a não contestar, a não interpor recurso ou a desistir do que tenha sido interposto, na hipótese de a decisão judicial versar sobre matérias decididas de modo desfavorável à Fazenda Nacional pelo Superior Tribunal de Justiça. O §4º do mesmo art. 19 determina que "A Secretaria da Receita Federal do Brasil não constituirá os créditos tributários relativos às matérias de que tratam os incisos II, IV e V do caput, após manifestação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nos casos dos incisos IV e V do caput."

13. A PGFN e a RFB editaram a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 1, de 12 de fevereiro de 2014. Seu art. 3º estabelece que a RFB será informada sobre a inclusão ou não de matéria na lista de dispensa de contestar e recorrer, para fins de aplicação do disposto nos §§4º, 5º e 7º do art. 19 da Lei nº 10.522, de 2002.

14. Atualmente, por meio da Portaria PGFN nº 502, de 12 de maio de 2016, o Procurador-Geral da Fazenda Nacional disciplina os casos em que fica dispensada a atuação contenciosa judicial dos Procuradores da Fazenda Nacional. Nessa ordem, com base no art. 2º, incisos V e VII e §§3º a 8º, determinou a publicação da "Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer" na página eletrônica da PGFN, na rede mundial de computadores (Internet), nos seguintes termos:

*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: Apel REEX 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 conseqüente 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*

#### CONCLUSÃO

15. Com base no exposto, responde-se à consulente 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.

16. 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 1988.

19.4. A solução de consulta, acima transcrita, é bastante esclarecedora para o questionamento do consulente quanto às participações societárias adquiridas até 31 de

dezembro de 1983, inclusive quanto as bonificações adquiridas por aumento de capital decorrente integralização de lucros, até 31 de dezembro de 1983.

QUANTO À ALIENAÇÃO DAS BONIFICAÇÕES ADQUIRIDAS APÓS 31 DE DEZEMBRO DE 1983 POR AUMENTO DE CAPITAL DECORRENTE DE INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS DE LUCROS.

20. Quanto a esse item o consulente vem demonstrando o entendimento de que a conclusão da Solução de Consulta nº 505, de 2017, da Cosit, acima transcrita, aplica-se, também, à alienação de participações societárias correspondentes a bonificações recebidas por aumento de capital por incorporação de lucros, no período entre 1ª de janeiro de 1984 e a data da alienação, maio de 2016, na situação em que as bonificações alienadas são filhotes das participações adquiridas até 31 de dezembro de 1983.

20.1 Nos termos do relatório, o consulente adquiriu participações societárias de uma companhia em 1979. Em maio de 2016 alienou parte da quantidade que possuía, apurando ganho de capital, tendo recolhido o IRPF indevidamente. Vem esclarecendo, ainda, que a quantidade de ações possuídas até a data da alienação corresponde à quantidade original adquirida em 1979 que foi acrescida das bonificações recebidas por aumento de capital decorrente de incorporação de lucros ou reservas de lucros, ao longo do período, desde 1979 até a data da alienação.

20.2. O consulente invoca como fundamento o conteúdo do Parecer Normativo CST nº 68, de 2001, e o art. 178 do CTN.

20.3. Vejamos a legislação posta para interpretação:

*DECRETO-LEI Nº 1.510, DE 27 DE DEZEMBRO DE 1976.*

*O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, no uso das atribuições que lhe confere o artigo 55, inciso II, da Constituição,*

*DECRETA:*

*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. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

*Art 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

*(...).*

*Art 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º: (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988)*

*a) nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;*

b) pelo espólio, nas alienações "mortis causa";

b) nas doações feitas a ascendentes ou descendentes e nas transferências "mortis causa"; (Redação dada pela Decreto-lei nº 1.579, de 1977)

c) nas alienações em virtude de desapropriação por órgãos públicos;

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

Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988) (grifos nossos)

LEI Nº 7.713, DE 22 DE DEZEMBRO DE 1988.

O PRESIDENTE DA REPÚBLICA, faço saber que o Congresso Nacional decreta e eu sanciono a seguinte Lei:

Art. 1º Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei.

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

Art. 3º O imposto incidirá sobre o rendimento bruto, sem qualquer dedução, ressalvado o disposto nos arts. 9º a 14 desta Lei. (Vide Lei 8.023, de 12.4.90)

§ 1º Constituem rendimento bruto todo o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, os alimentos e pensões percebidos em dinheiro, e ainda os proventos de qualquer natureza, assim também entendidos os acréscimos patrimoniais não correspondentes aos rendimentos declarados.

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

§ 4º A tributação independe da denominação dos rendimentos, títulos ou direitos, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda, e da forma de percepção das rendas ou proventos, bastando, para a incidência do imposto, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título.

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

§ 6º Ficam revogados todos os dispositivos legais que autorizam deduções cedulares ou abatimentos da renda bruta do contribuinte, para efeito de incidência do imposto de renda.

Art. 57. Esta Lei entra em vigor em 1º de janeiro de 1989.

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. (grifos nossos)

PARECER NORMATIVO CST Nº 68 (DE 23/09/77 - DOU DE 30/09/77)

EMENTA - Incide imposto de renda previsto no Decreto-Lei nº 1.510/76 quando houver alienação de participação societária por espólio, exceto quando a transferência da propriedade se dá por "mortis causa". Por presunção legal, à alienação de participação societária vinculam-se as aquisições ou subscrição mais recentes. As bonificações são consideradas como adquiridas nas datas das participações que lhes deram origem e são computadas a custo zero. Para as pessoas físicas a diferença entre o valor de custo corrigido e o valor original constitui rendimento não tributável. Os contribuintes que no ano base de 1977 tenham obtido resultado positivo na alienação de participações societárias, nos termos previstos no Decreto-Lei nº 1.570/76, e que devam, apresentar declaração no próprio exercício de 1977, devem utilizar o formulário azul Modelo Completo (MCT); no caso de opção pela alíquota única a indicação deve constar neste formulário.

I. Com o advento do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, que instituiu a incidência do imposto de renda sobre resultados apurados na alienação de participação societária, e na fonte, como adiantamento do devido, foram apresentadas consultas sobre a exegese do disposto nos seus arts. 4º, alínea "b", 5º e 8º; especificamente, indaga-se:

I - se alienação de ações, pelo espólio, inclui-se entre as hipóteses de não incidência do tributo;

II - como efetivar o cálculo do imposto quando da alienação constam ações adquiridas há mais e há menos de 5 (cinco) anos, incluídas bonificações que correspondam tanto a ações do quinquênio anterior como do atual.

(...)

4. Datas de aquisição –Bonificações

*4.1 - Dispõe o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510: Para os efeitos da tributação prevista no art. 1º deste Decreto-Lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. A Portaria Ministerial nº 454/77, por sua vez, esclarece que: 5 - Face ao disposto no art. 5º do Decreto-Lei no 1.510/76, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e as bonificações recebidas devem ser rateadas segundo as datas e quantidades originalmente subscritas ou adquiridas, já acrescidas dos rateios de bonificações anteriores. Trata-se de presunção legal; havendo alienação de participação societária, aquela que for de aquisição mais recente será obrigatoriamente computada; a lei dirime, assim, questões que certamente surgiram quando a alienação não abrangesse a totalidade da participação societária. São improcedentes, assim, as dúvidas sobre a situação da venda de ações, ainda que no momento da alienação estariam representadas por cautelas de emissão comprovadamente anterior a um quinquênio, ante o imperativo legal que define explicitamente, para todas as situações (ações, quotas de capital, quinhões societários, etc.) quais as datas de aquisição das participações negociadas.*

(...)

*4.4 - Ainda por coerência com a sistemática da legislação do imposto de renda, dispõe o mesmo art. 5º que as bonificações serão consideradas segundo as datas de subscrição ou aquisição das participações a que correspondem. (grifos nossos)*

20.4. Enquanto da vigência dos arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, até entrada em vigor da Lei nº 7.713, de 1988, o ganho de capital, apurado na alienação de participação societária cuja aquisição tenha se dado após decorrido um período de cinco anos, estava isento de tributação do Imposto sobre a Renda Pessoa Física (IRPF), nos exatos termos da alínea "d" do art. 4º. Como é sabido, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, foram revogados pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988.

20.5. É por demais importante se esclarecer que o Parecer Normativo CST nº 68, de 1977, referenciado pelo consulente e do qual se transcreveram, acima, trechos que se referem ao questionamento do consulente, foi editado em plena vigência da isenção prevista na alínea "d" do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976. De pronto, o parecer normativo é inaplicável à situação da consulta, posto que a consulta abrange alienação na vigência da Lei nº 7.713, de 1988, e posteriores.

20.6. O parecer normativo em epígrafe comenta os arts. 4º, alínea "b", 5º e 8º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976. Nesse ponto, há de se ressaltar o disposto no art. 5º:

*Art 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.*

20.7. Como já dito: o art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, foi revogado pelo art. 58 da Lei nº 7.713, de 1988. Portanto, a partir de janeiro de 1989, a orientação do Parecer

Normativo nº 68, de 1977, sobre o conteúdo do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, deixou de ser aplicável às alienações de participação societária.

20.8. Deve-se esclarecer que, a partir da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, janeiro de 1989, o assunto tratado no art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, que foi objeto do Parecer Normativo CST nº 68, de 1977, foi tratado de forma diferente pela Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º, art. 3º, § 2º, e art. 16, §§ 2º, 3º e 4º; pela Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, art. 75; pela Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 10, § 1º e Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, art. 21, regulamentados nos arts. 128, 141 e 145 do Regulamento do Imposto sobre a Renda (RIR/2018), aprovado pelo art. 1º do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018. Vejamos:

*DECRETO Nº 9.580, DE 22 DE NOVEMBRO DE 2018*

*TÍTULO X*

*DA TRIBUTAÇÃO DEFINITIVA*

*CAPÍTULO I*

*DOS GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS OU DIREITOS*

*Seção I*

*Da incidência*

*Art. 128. Fica sujeita ao pagamento do imposto sobre a renda de que trata este Título a pessoa física que auferir ganhos de capital na alienação de bens ou direitos de qualquer natureza ( Lei nº 7.713, de 1988, art. 2º e art. 3º, § 2º ; e Lei nº 8.981, de 1995, art. 21) .*

*(...)*

*Art. 141. O custo de aquisição de títulos e valores mobiliários, de quotas de capital e de bens fungíveis será a média ponderada dos custos unitários, por espécie, desses bens (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 2º).*

*§ 1º Na hipótese de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas de lucros que tenham sido tributados na forma estabelecida no art. 35 da Lei nº 7.713, de 1988, ou apurados no ano de 1993, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou da reserva capitalizado, que corresponder ao sócio ou ao acionista beneficiário (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 3º; e Lei nº 8.383, de 1991, art. 75).*

*§ 2º O custo será considerado igual a zero (Lei nº 7.713, de 1988, art. 16, § 4º):*

*I - na hipótese de participações societárias resultantes de aumento de capital por incorporação de lucros ou reservas apurados até 31 de dezembro de 1988 e nos anos de 1994 e 1995; (grifo nosso)*

*II - na hipótese de partes beneficiárias adquiridas gratuitamente; e*

*III - quando não puder ser determinado por quaisquer das formas previstas neste artigo ou no art. 140.*

---

*Subseção IV**(...)**Do custo de participações societárias adquiridas com incorporação de lucros e reservas**Art. 145. Na hipótese de quotas ou ações distribuídas em decorrência de aumento de capital por incorporação de lucros apurados a partir do mês de janeiro de 1996 ou de reservas constituídas com esses lucros, o custo de aquisição será igual à parcela do lucro ou da reserva capitalizado que corresponder ao sócio ou ao acionista (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10, § 1º).*

20.9. Vê-se, claramente, que as conclusões do Parecer Normativa CST nº 68, de 1977, não podem ser aplicadas às alienações de participações societárias feitas a partir de 1º de janeiro de 1989. Pela Lei nº 7.713, de 1988, e legislação seguinte, acima mencionadas, depreende-se que a data e o valor de participações societárias adquiridas por bonificação decorrente de aumento de capital resultante de incorporação de lucros ou reservas de lucros estão atrelados ao fato contábil do aumento de capital, inexistindo a presunção de custo zero e de aquisição na data de aquisição da participação societária original.

20.10. Assim, a possibilidade de isenção admitida na Solução de Consulta nº 505 – Cosit, de 2017, com base na jurisprudência consolidada do STJ, não se aplica à situação de que trata este item, uma vez que aquela consulta alcança tão somente as participações, inclusive bonificações decorrentes, incorporadas ao patrimônio da Consultante até 31/12/1983. Para as bonificações recebidas após esta data, prevalece a tributação do ganho de capital.

20.11. Vejamos o conteúdo da observação nº 1 do item 1.22 “u” da *Lista de Dispensa de Contestar e Recorrer*, referente à isenção de ganho de capital na alienação de participação societária adquirida na vigência do Decreto-lei nº 1.510, de 1976:

*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: Apel REEX 2007.71.03.002523-0, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 12/01/2011, TRF da 4ª Região. (grifos nossos)*

20.12. Depreende-se da observação que o foco dos julgados do STJ e que serviu de fundamento para a SC Cosit nº 502, de 2017, compreende tão somente as participações societárias, inclusive as bonificações decorrentes, efetivamente incorporadas ao patrimônio do contribuinte até 31/12/1983.

20.13. Assim, para a participação societária adquirida por bonificação após 31 de dezembro de 1983, e alienada após a vigência da Lei nº 7.713, de 1988, não estão albergadas na regra isentiva reconhecida na Solução de Consulta Cosit nº 502, de 2017, que, aliás, não apreciou especificamente o tratamento das bonificações. Esse entendimento está positivado no Ato Declaratório PGFN nº 12, de 25 de junho de 2018, aprovado pelo Ministro da Fazenda, portanto, com efeito vinculante para a RFB, nos seguintes termos:

*O PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, no uso da competência legal que lhe foi conferida nos termos do inciso II do art. 19 da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e do art. 5º do Decreto nº 2.346, de 10 de outubro de 1997, tendo em vista a aprovação do PARECER SEI Nº 74/2018/CRJ/PGACET/PGFN-MF, desta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, pelo Senhor Ministro de Estado da Fazenda, conforme despacho publicado no DOU de 22 de junho de 2018, DECLARA que fica autorizada a dispensa de apresentação de contestação e de interposição de recursos, bem como a desistência dos já interpostos, desde que inexista outro fundamento relevante:*

*“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).”*

*JURISPRUDÊNCIA: REsp 1.133.032/PR, AgRg no REsp 1.164.768/RS, AgRg no REsp 1.231.645/RS, REsp 1.659.265/RJ, REsp 1.632.483/SP, AgRg no AgRg no AREsp 732.773/RS, REsp 1.241.131/RJ, EDcl no AgRg no REsp 1.146.142/RS e AgRg no REsp 1.243.855/PR.(grifei)*

20.14. Conseqüentemente, na hipótese de alienação, a partir da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, de participação societária adquiridas por bonificação após 31 de dezembro de 1983, o ganho de capital sujeita-se à tributação do IRPF.

20.15. Esse entendimento está alinhado com julgados no âmbito do Superior Tribunal de Justiça relacionados à isenção do IRPF, nos termos da alínea “d” do art. 4º e do art. 5º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, sobre ganho de capital na alienação realizada após 1º de janeiro de 1989 de participação societária correspondente à bonificação recebida por aumento de capital por incorporação de lucros e reservas de lucros, após 31 de dezembro de 1983, na situação em que as bonificações estão atreladas às aquisições de participação societária, ainda na vigência do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, feitas até 31 de dezembro de 1983.

20.16. Vejamos o seguinte voto no julgamento no RECURSO ESPECIAL Nº 1.443.516 - RS (2014/0062994-1)

(...)

Cuida-se de recurso extraordinário interposto por (...), com fundamento no art. 102, inciso III, alínea "a", da Constituição Federal, contra acórdão da Segunda Turma desta Corte assim ementado (fls. 483/484, e-STJ):

"PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BONIFICAÇÕES. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI 1.510/1976. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. HISTÓRICO DA DEMANDA 1.

1. Trata-se de Mandado de Segurança impetrado com a finalidade de afastar o pagamento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária. Defende o impetrante, ora recorrente, a tese de que a bonificação, consistente no aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas, deve receber o mesmo tratamento de isenção concedido às alienações das ações ou quotas sociais originárias, na forma dos arts. 4º, "d", e 5º do Decreto-Lei 1.510/1976.

2. Importante esclarecer que o recorrente, em sua petição inicial, narra que as bonificações se referem ao 'aumento do capital social pela incorporação de reservas e lucros gerados a partir de 03/07/1991 (item 1.8 da petição inicial, cf. fl. 3, e-STJ), situação essa comprovada pela quarta alteração contratual da empresa (fls. 77-79, e-STJ). Em outras palavras, o ganho de capital decorrente da bonificação ocorreu em 1991.

EFICÁCIA DA ISENÇÃO. TEMPUS REGIT ACTUM. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988.

3. A tributação, como se sabe, consiste na retirada de fração do patrimônio individual para destinação de recursos ao Poder Público, de modo a viabilizar que este atinja as suas finalidades.

4. Além dessa função, ordinária, pode também a tributação ser utilizada com objetivos extrafiscais, de incentivo a uma atividade, ou setor.

5. Por isso mesmo, a isenção tributária é instituto que comporta interpretação restritiva.

6. O disposto no art. 5º do Decreto-Lei 1.510/1976 só pode ser adotado como fundamento para isentar do Imposto de Renda o ganho de capital relativo às bonificações representativas do aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas enquanto tal ato normativo encontrava-se vigente.

7. A Lei 7.713/1988 regulou inteiramente a matéria, revogando expressamente a isenção anteriormente criada sem prazo certo, ao estabelecer, em seu art. 1º, que "Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei" (art. 1º) e, no art. 58, 'Revogam-se (...) os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976'.

8. Nessa linha de raciocínio, a ofensa ao direito adquirido ocorreria somente se houvesse pretensão de tributar o ganho de capital na bonificação ocorrida até 31.12.1988, último dia de vigência do Decreto-Lei 1.510/1976.

9. Dito de outro modo, o ganho de capital resultante das bonificações ocorridas na vigência do Decreto-Lei 1.510/1976 gozará da isenção, proporcionalmente em relação às ações originalmente adquiridas, mas é tributável quando ocorrido após a revogação da isenção, uma vez que não há previsão normativa conferindo ultratividade àquela forma de exclusão do crédito tributário.

10. No caso dos autos, conforme afirmado pelo próprio recorrente, a bonificação ocorreu em 3.7.1991 e a operação de alienação, com ganho de capital, data de 4.3.2011, razão pela qual a aplicação do princípio tempus regit actum atrai a incidência do regime jurídico instituído pela Lei 7.713/1988.

11. Recurso Especial não provido."

Opostos embargos de declaração, foram parcialmente acolhidos nos termos da seguinte ementa (fl. 547, e-STJ):

"PROCESSUAL CIVIL. OBSCURIDADE. MERO INCONFORMISMO DA PARTE. OMISSÃO. CONFIGURAÇÃO.

1. Trata-se de Embargos de Declaração nos quais a parte indica os seguintes vícios: a) obscuridade, decorrente de equivocada compreensão a respeito do conteúdo do voto vencido; e b) omissão quanto à existência de dissídio jurisprudencial.

2. Ocorre obscuridade quando a motivação e/ou o dispositivo do decisum impede ou dificulta que as partes compreendam a solução dada à lide. Não é disso que trata a manifestação do embargante.

3. Com efeito, a sua argumentação revela apenas insatisfação com a circunstância de que o voto que inaugurou a divergência obteve a maioria do colegiado.

4. Não há, entretanto, qualquer dúvida em relação ao entendimento majoritário, isto é, o de que a isenção da incidência de Imposto de Renda somente alcança o ganho de capital nas bonificações ocorridas na vigência do Decreto-Lei 1.510/1976 (até 31.12.1988) isto é, não atinge o caso concreto pois a bonificação se deu em 3.7.1991.

5. Em relação à tese de omissão, fica reconhecida, pois o acórdão embargado não examinou o cabimento do Recurso Especial pela alínea "c".

6. Na complementação do julgado, portanto, incorpora-se como fundamento, que o recorrente (atual embargante) não realizou o cotejo analítico. Além disso, a leitura do voto condutor do aresto paradigma revela que inexistente a similitude fática, pois o tema do tratamento a ser dispensado às bonificações não foi valorado no acórdão recorrido, limitando-se o órgão fracionário a analisar se o ganho de capital oriundo da alienação das ações originais, depois de implementada a condição temporal para a isenção, deve permanecer isento mesmo quando não mais vigente a norma isentiva.

7. Embargos de Declaração parcialmente acolhidos exclusivamente para retificar o resultado do julgamento do Recurso Especial (onde se lê "Recurso Especial não provido", leia-se 'Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa extensão, não provido')."

O recorrente, nas razões do recurso extraordinário, alega, preliminarmente, a existência de repercussão geral da matéria e, no mérito, ofensa aos arts. 5º, XXXV, e 93,

IX, da Constituição Federal, além de ofensa aos princípios da legalidade; segurança jurídica; proporcionalidade; razoabilidade e vedação ao confisco.

Sustenta, em síntese, seu direito à isenção tributária do imposto de renda sobre ganho de capital decorrente da alienação de participação societária.

Nesta linha, diz que "as ações bonificadas (filhotes) são as mesmas ações que as originárias, descabido afirmar que esse tema é novo na Corte Especial, restando inafastável, pelos motivos expostos, a aplicação da *jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça quanto ao interesse do ora Recorrente em descaracterizar a incidência do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido na alienação das quotas sociais da (...)* (realizada em 04/03/2011), adquiridas até 31/12/1983, e mantidas no seu patrimônio até 31/12/1988, nos termos dispostos no art. 4º, d, do Decreto-Lei n. 1.510/76. Tais razões, Excelências, por si só, é suficiente para devolver a jurisdição à Corte Especial, diante da decretação de nulidade do acórdão exarado em sede de recurso especial" (fl. 572, e-STJ).

Argumenta, ainda, que o acórdão recorrido caracteriza-se também pela negativa de prestação jurisdicional ao não fazer o cotejo jurisprudencial invocado nas razões do apelo especial.

Foram apresentadas contrarrazões (fls. 604/621, e-STJ).

É, no essencial, o relatório.

Presentes os pressupostos de admissibilidade (tempestividade, regularidade formal, interesse recursal, legitimidade, cabimento e prequestionamento), ADMITO o recurso extraordinário nos termos do art. 1.030, inciso V, alínea "a", do Código de Processo Civil.

Remetam-se os autos ao Supremo Tribunal Federal.

Publique-se. Intimem-se.

Brasília (DF), 03 de agosto de 2017.

MINISTRO HUMBERTO MARTINS

Vice-Presidente

20.17. Nessa mesma linha de entendimento, vejamos, agora, o seguinte voto no julgamento no RECURSO ESPECIAL Nº 1.690.802 - SP (2017/0193351-6)

VOTO

O EXMO. SR. MINISTRO HERMAN BENJAMIN (Relator):

Os autos foram recebidos neste Gabinete em 8.10.2017.

Em 1º/3/2018, apresentei voto e fui acompanhado pelo Ministro Mauro Campbell. Afastei a alegação de violação ao art. 535 do CPC/73, e, quanto ao mérito, apliquei a Súmula 7/STJ, em face da afirmação do acórdão recorrido de que "as ações que a agravante alega que foram adquiridas após 31/12/1988 (data da revogação do artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/76) na verdade decorreram de bonificação (desdobramento) de ações já existentes, procedimento determinado por assembleia da

sociedade, portanto guardam as mesmas características e benefícios das ações originais". Por tal razão, conheci parcialmente do Recurso Especial, e, nessa parte, neguei-lhe provimento.

Decidi mudar meu entendimento após apresentação de voto-vista pela Ministra Assusete Magalhães, divergindo do meu entendimento anterior quanto ao não conhecimento do Recurso Especial, pela Súmula 7/STJ, no ponto em que foi alegada ofensa ao art. 4º do Decreto-lei 1.510/76, conhecendo do recurso e dando-lhe parcial provimento.

Preliminarmente, constato que não se configurou a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil de 1973, uma vez que o Tribunal de origem julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. Não é o órgão julgador obrigado a rebater, um a um, todos os argumentos trazidos pelas partes em defesa da tese que apresentaram. Deve apenas enfrentar a demanda, observando as questões relevantes e imprescindíveis à sua resolução.

Nesse sentido: REsp 927.216/RS, Segunda Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJ de 13/8/2007; e REsp 855.073/SC, Primeira Turma, Relator Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 28/6/2007.

Registre-se, portanto, que da análise dos autos extrai-se ter a Corte de origem examinado e decidido, fundamentadamente, todas as questões postas ao seu crivo, não cabendo falar em negativa de prestação jurisdicional.

No mérito, para melhor compreensão da controvérsia, transcrevo os fundamentos do decisum recorrido (e-STJ, fls. 304-305):

*Primeiramente, porque o agravo não pode ser utilizado como meio de rediscussão da matéria, uma vez que este recurso só pode ser manejado para rever verdadeiramente o fundamento daquela decisão. Ocorre que, a apelada utiliza o agravo legal como forma indireta para revisão da decisão, ao sustentar que parte das ações que a apelante alienou não gozavam da isenção contida no artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/76, pois foram adquiridas no antes de 5 (cinco) anos da revogação da isenção pela Lei 7.713/88, contudo tal alegação não prospera, pois as ações que a agravante alega que foram adquiridas após 31/12/1988 (data da revogação do artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei nº 1.510/76) na verdade decorreram de bonificação (desdobramento) de ações já existentes, procedimento determinado por assembleia da sociedade, portanto guardam as mesmas características e benefícios das ações originais.*

Por sua vez, a União sustenta:

*Os dispositivos acima referenciados deixam às claras que, para ter direito à isenção de imposto de renda, seria necessário a parte adversa ter adquirido suas ações, no mínimo, 05 (cinco) anos antes da entrada em vigor da Lei nº 7.713/1988.*

*Em outros dizeres, a parte recorrida só teria direito à isenção se as ações tivessem sido adquiridas até 31/12/1983.*

*Ocorre que, in casu, houve aquisição de boa parte das ações em período inferior a 05 (cinco) anos, ou seja, após 31/12/1983, de modo que, relativamente à venda dessas ações, há a incidência do imposto de renda.*

*Não se pode perder de vista que a legislação tributária que disponha sobre outorga de isenção deve ser interpretada literalmente, ex vi do artigo 111, inciso II, do CTN.*

O Mandado de Segurança em análise, no mérito, trata, em síntese, da possibilidade de aplicação da isenção do imposto de renda, prevista no art. 4º, d, do Decreto-lei 1.510/76, sobre o lucro obtido na alienação de participações societárias, em 31/12/2010, referentes a 124.651 ações adquiridas, pelo impetrante, da seguinte forma: a) 30.520 ações originais, por subscrição, no período entre 15/7/1980 e 30/4/1983; b) 89.480 ações por bonificação, emitidas em decorrência de assembleia realizada em 31/3/1984; e c) 4.651 ações por bonificação, emitidas em decorrência de assembleia realizada em 11/12/1999.

Observa-se que a questão a ser dirimida no presente processo é: o lucro obtido com a alienação de ações bonificadas pode ser objeto da isenção do imposto de renda prevista no Decreto-lei 1.510/76, ainda que a alienação ocorra após a revogação deste dispositivo normativo?

*O art. 5º do Decreto-lei 1.510/76 prescreve:*

*Art. 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. (Revogado pela Lei nº 7.713, de 1988).*

Segundo o dispositivo acima, as ações bonificadas são consideradas adquiridas na data da "subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem", ou seja, de suas ações originárias.

Com base nessa afirmação, entende o impetrante que as ações bonificadas, emitidas a qualquer tempo, devem ser consideradas como adquiridas na data da compra ou subscrição das ações originárias das quais derivam.

Nessa linha de pensamento, afirma que o ganho de capital decorrente da venda de ações bonificadas está isento do imposto de renda, desde que as ações originárias tenham sido adquiridas ao menos cinco anos antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76.

Sobre o tratamento tributário das ações bonificadas, a Segunda Turma do STJ, ao julgar o RE 1.443.516/RS (Rel. p/ acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 7/10/2016), firmou o entendimento de que as bonificações ocorridas após a revogação, em 1º/1/89, pelo art. 58 da Lei 7.713/1988, da isenção de imposto de renda prevista no art. 4º, d, do Decreto-lei 1.510/76, encontram-se sujeitas à tributação, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultratividade. Nesse sentido, os seguintes julgados:

*PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BONIFICAÇÕES. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI 1.510/1976. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA. HISTÓRICO DA DEMANDA*

*1. Trata-se de Mandado de Segurança impetrado com a finalidade de afastar o pagamento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da*

---

*alienação de participação societária. Defende o impetrante, ora recorrente, a tese de que a bonificação, consistente no aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas, deve receber o mesmo tratamento de isenção concedido às alienações das ações ou quotas sociais originárias, na forma dos arts. 4º, "d", e 5º do Decreto-Lei 1.510/1976.*

*2. Importante esclarecer que o recorrente, em sua petição inicial, narra que as bonificações se referem ao "aumento do capital social pela incorporação de reservas e lucros gerados a partir de 03/07/1991" (item 1.8 da petição inicial, cf. fl. 3, e-STJ), situação essa comprovada pela quarta alteração contratual da empresa (fls. 77-79, e-STJ). Em outras palavras, o ganho de capital decorrente da bonificação ocorreu em 1991.*

*EFICÁCIA DA ISENÇÃO. TEMPUS REGIT ACTUM.*

*REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988.*

*3. A tributação, como se sabe, consiste na retirada de fração do patrimônio individual para destinação de recursos ao Poder Público, de modo a viabilizar que este atinja as suas finalidades.*

*4. Além dessa função, ordinária, pode também a tributação ser utilizada com objetivos extrafiscais, de incentivo a uma atividade, ou setor.*

*5. Por isso mesmo, a isenção tributária é instituto que comporta interpretação restritiva.*

*6. O disposto no art. 5º do Decreto-Lei 1.510/1976 só pode ser adotado como fundamento para isentar do Imposto de Renda o ganho de capital - relativo às bonificações representativas do aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas - enquanto tal ato normativo encontrava-se vigente.*

*7. A Lei 7.713/1988 regulou inteiramente a matéria, revogando expressamente a isenção anteriormente criada sem prazo certo, ao estabelecer, em seu art. 1º, que "Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei" (art. 1º) e, no art. 58, "Revogam-se (...) os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976".*

*8. Nessa linha de raciocínio, a ofensa ao direito adquirido ocorreria somente se houvesse pretensão de tributar o ganho de capital na bonificação ocorrida até 31.12.1988, último dia de vigência do Decreto-Lei 1.510/1976.*

*9. Dito de outro modo, o ganho de capital resultante das bonificações ocorridas na vigência do Decreto-Lei 1.510/1976 gozará da isenção, proporcionalmente em relação às ações originalmente adquiridas, mas é tributável quando ocorrido após a revogação da isenção, uma vez que não há previsão normativa conferindo ultratividade àquela forma de exclusão do crédito tributário.*

*10. No caso dos autos, conforme afirmado pelo próprio recorrente, a bonificação ocorreu em 3.7.1991 e a operação de alienação, com ganho de capital, data de 4.3.2011, razão pela qual a aplicação do princípio tempus regit actum atrai a incidência do regime jurídico instituído pela Lei 7.713/1988.*

11. *Recurso Especial não provido.*

*(REsp 1.443.516/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Rel. p/ Acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 29/08/2016, DJe 07/10/2016)*

*TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BONIFICAÇÕES. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI 1.510/1976. SUPERVENIÊNCIA DA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO A ISENÇÃO. MARCO TEMPORAL.*

*1. Cuida-se, na origem, de Ação Ordinária com a finalidade de afastar o pagamento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária. Defende o impetrante, ora agravante, a tese de que a bonificação, consistente no aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas, deve receber o mesmo tratamento de isenção concedido às alienações das ações ou quotas sociais originárias, na forma dos arts. 4º, "d", e 5º do Decreto-Lei 1.510/1976.*

*2. O Tribunal a quo reformou em parte sentença de improcedência para reconhecer a existência de direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre ganho de capital da alienação dessas ações, excetuadas aquelas obtidas, por qualquer meio, após 31.12.1983.*

*3. A Lei 7.713/1988 regulou inteiramente a matéria, revogando expressamente a isenção anteriormente criada sem prazo certo, ao estabelecer, em seu art. 1º, que "Os rendimentos e ganhos de capital percebidos a partir de 1º de janeiro de 1989, por pessoas físicas residentes ou domiciliados no Brasil, serão tributados pelo imposto de renda na forma da legislação vigente, com as modificações introduzidas por esta Lei" (art. 1º) e, no art. 58, "Revogam-se (...) os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976".*

*4. A Segunda Turma do STJ adotou recentemente entendimento parcialmente diverso do acórdão recorrido, ao assentar que "o ganho de capital resultante das bonificações ocorridas na vigência do Decreto-Lei 1.510/1976 gozará da isenção, proporcionalmente em relação às ações originalmente adquiridas, mas é tributável quando ocorrido após a revogação da isenção, uma vez que não há previsão normativa conferindo ultratividade àquela forma de exclusão do crédito tributário" (REsp 1.443.516/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 7/10/2016).*

*5. Assim, para as bonificações ocorridas na vigência do Decreto-Lei 1.510/1976, incide o regime de isenção, que no caso observará relação de proporcionalidade em relação às ações originárias. As bonificações ocorridas após a revogação da isenção pela Lei 7.713/1988, porém, encontram-se sujeitas à tributação, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultra-atividade.*

*6. No acórdão recorrido não constam informações sobre as datas em que ocorreram as bonificações e os desdobramentos das ações, de modo que os autos devem retornar ao Tribunal a quo para nova apreciação da lide, à luz da tese ora firmada.*

*7. Agravo Interno parcialmente provido.*

(AgInt nos EDcl no REsp 1449496/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 23/05/2017, DJe 16/06/2017)

In casu, deve incidir o imposto de renda.

Conforme defendido na petição inicial (fl. 8e), na sentença (fl. 184e) e no acórdão recorrido (fl. 302e), o último grupo de ações bonificadas (4.651 ações) é proveniente do aumento do capital, pela incorporação de reservas e lucros, a partir de assembleia realizada em 11/12/99, cuja alienação ocorreu em 31/05/2010.

A efetiva criação e emissão das 4.651 ações bonificadas deu-se, assim, em 11/12/99, após a revogação, em 1º/1/89, da norma que criara a isenção do imposto de renda, bem como da norma que atribuíra, às participações de bonificação, a data de aquisição ou subscrição das ações originárias, ambas previstas no Decreto-lei 1.510/76.

Como já destacado, as últimas ações bonificadas, de que trata o presente feito – 4.651 ações – foram atribuídas ao impetrante em 11/12/99, somente após ter sido revogado, em 1º/1/89, o art. 4º, d, do Decreto-lei 1.510/76, não se mostrando razoável, assim, que seja conferida ultratividade ao art. 5º do referido diploma legal, a fim de atribuir, às bonificações, emitidas em 1999, a data de compra das quotas sociais originárias.

Nesse sentido concluiu esta Segunda Turma, nos dois precedentes já mencionados.

Conforme assentado pela Exma. Ministra Assusete em seu voto-vista:

*Não estando mais em vigor o dispositivo legal que determinava que a ação bonificada seria considerada adquirida na mesma data de compra ou subscrição da ação originária, em respeito ao princípio do direito adquirido e da própria jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, duas situações devem ser diferenciadas, para fins de solução da controvérsia, como entendeu esta Segunda Turma, nos dois precedentes já mencionados.*

*A primeira situação é a das ações bonificadas emitidas quando ainda em vigor o Decreto-lei 1.510/76. Para tais ações bonificadas, deve ser aplicado o entendimento anteriormente destacado, no sentido de que, se o alienante foi proprietário das quotas originárias por cinco anos, antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, o lucro advindo da venda estará isento, ainda que a alienação ocorra após a entrada em vigor da Lei 7.713/88.*

*Tal posicionamento harmoniza-se com a jurisprudência desta Corte sobre a matéria, sendo respeitado o direito daquele que preencheu os requisitos para usufruir da isenção legal, em relação à venda de participações societárias que integraram seu patrimônio, por cinco anos, enquanto vigente o Decreto-lei 1.510/76.*

*A segunda situação é a das ações bonificadas emitidas após a revogação, em 01/01/89, do Decreto-lei 1.510/76. Tais ações, tendo em vista não estar mais em vigor o art. 5º do Decreto-lei 1.510/76, não podem ter sua data de emissão equiparada à data de aquisição ou subscrição da participação societária originária. Aplicar tal comando normativo às ações bonificadas, emitidas após a revogação expressa do art. 5º do Decreto-lei 1.510/76, em 01/01/89, implica, na*

*verdade, na indevida atribuição de efeitos ultra-ativos a tal dispositivo, e não e respeito a direitos adquiridos.*

*Entendimento diverso resultaria na criação de uma isenção ad infinitum, ilimitada no tempo – conquanto baseada em uma norma revogada –, tendo em vista que o ganho de capital proveniente da alienação, em qualquer tempo, de qualquer ação bonificada, desde que oriunda de uma ação originária adquirida cinco anos antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, não poderia ser objeto de incidência do imposto de renda.*

Por tudo isso, após voto-vista da Ministra Assusete Magalhães, realinho meu posicionamento e conheço do Recurso Especial, dando-lhe parcial provimento, para declarar legítima a exigência do imposto de renda sobre o ganho de capital percebido, pelo impetrante, na alienação das bonificações emitidas em decorrência da assembleia realizada em 11/12/99, após o início da vigência da Lei 7.713/88, em 1º/1/1989.

É como voto

## Conclusão

21. Reportando-se ao questionamento do consultante, o entendimento acima exposto exige, para efeito de apuração do ganho de capital decorrente da alienação, feita no mês de maio de 2016, de participações societárias que foram adquiridas em 1979, que se faça a segregação das participações societárias alienadas por data de aquisição, requerendo-se o conhecimento da data de aquisição da participação societária original e das datas das participações societárias adquiridas por bonificação decorrente de aumento de capital por incorporação de lucros ou por reserva de lucros, de tal forma que:

21.1 se possa excluir da apuração do ganho de capital as alienações correspondentes às participações societárias adquiridas até 31 de dezembro de 1983, inclusive as adquiridas por bonificações;

21.2. se possa tributar o ganho de capital decorrente da alienação das participações societárias adquiridas após 31 de dezembro de 1983, inclusive aquelas adquiridas por bonificação.

22. Em vista de todo o exposto e o questionamento do consultante relacionado à tributação do ganho de capital de participação societária em que a participação societária foi adquirida em 1979 e a alienação ocorreu no mês de maio de 2016, soluciona-se a presente consulta, nos seguintes termos:

22.1. quanto à alienação da participação societária original e da adquirida por meio de bonificações decorrentes de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas de lucros, até 31 de dezembro de 1983, o ganho de capital apurado nessa alienação é isento do IRPF, nos termos da alínea “d” do art. 4º do Decreto-Lei nº 1.510, de 1976, por conta do entendimento da Solução de Consulta nº 505 - Cosit, de 2017, cuja ementa se transcreve abaixo:

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.

22.2. quanto à alienação, a partir de 1º de janeiro de 1989, das participações societárias adquiridas, após 31 de dezembro de 1983, por bonificação decorrente de aumento de capital por incorporação de lucros e reservas de lucros, mesmo que a bonificação esteja relacionada à participação societária adquirida até 31 de dezembro de 1983, o ganho de capital apurado nessa alienação é tributado pelo IRPF, nos exatos termos da Lei nº 7.713, de 1988, e legislação correlata posterior, regulamentada nos arts. 128 a 156 do RIR/2018.

23. À consideração do Chefe da Divisão de Tributação – Disit/SRRF03

*(assinado digitalmente)*

FRANCISCO IVALDO RODRIGUES MORAIS  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil

24. De acordo. Encaminhe-se ao Coordenador da Coordenação de Tributos sobre a Renda, Patrimônio e Operações Financeiras (Cotir).

*(Assinado digitalmente)*

FRANCISCO RICARDO GOUVEIA COUTINHO  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Chefe da Disit03

25. De acordo. Ao Coordenador-Geral de Tributação para aprovação.

*(Assinado digitalmente)*

FÁBIO CEMBRANEL  
Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil  
Coordenadora da Cotir

## **Ordem de Intimação**

26. Aprovo a Solução de Consulta. Publique-se e divulgue-se nos termos do art. 27 da IN RFB nº 1.396, de 16 de setembro de 2013. Dê-se ciência ao interessado.

*(Assinado digitalmente)*  
FERNANDO MOMBELLI  
Coordenador-Geral de Tributação