



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

Processo nº : 11080.006191/97-10
Recurso nº : RP/104-0.306
Matéria: : IRPF – Exercícios 1991 a 1993
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : QUARTA CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo: SEVERO ARISTARK LOSEKANN
Sessão de : 09 DE MAIO DE 2000
Acórdão nº : CSRF/01-02.973

IRPF – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – AQUISIÇÃO SOBRE OS EFEITOS DA HIPÓTESE DE NÃO INCIDÊNCIA PREVISTOS NO ART. 4º, ALÍNEA “d” DO DECRETO-LEI 1.510/76 – DIREITO ADQUIRIDO A ALIENAÇÃO SEM TRIBUTAÇÃO MESMO NA VIGÊNCIA DE LEGISLAÇÃO POSTERIOR ESTABELECEANDO A HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA (LEI 7.713/88) – Se a pessoa física titular da participação societária, sob a égide do art. 4º, “d”, do Decreto-Lei 1.510/76, subsequentemente ao período de 5 (cinco) anos da aquisição da participação, alienou-a, ainda que legislação posterior ao decurso do prazo de 5 (cinco) anos tenha transformado a hipótese de não incidência em hipótese de incidência, não torna aquela alienação tributável, prevalecendo, sob o manto constitucional do direito adquirido o regime tributário completado na vigência da legislação anterior que afastava qualquer hipótese de tributação.

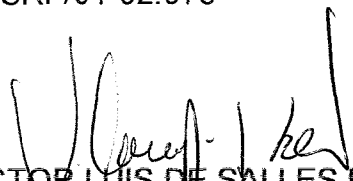
Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto pela FAZENDA NACIONAL.

ACORDAM os Membros da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, por maioria de votos, em NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Dimas Rodrigues de Oliveira (Relator), Antonio de Freitas Dutra, Celso Alves Feitosa, Cândido Rodrigues Neuber, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo Henrique da Silva e Maria Beatriz Andrade de Carvalho. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luis de Salles Freire.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE



Processo nº : 11080.006191/97-10
Acórdão nº : CSRF/01-02.973



VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 27 MAR 2001

Participaram, ainda, do presente julgamento, os seguintes Conselheiros: MARIA GORETTI AZEVEDO ALVES DOS SANTOS, REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e LUIZ ALBERTO CAVA MACEIRA.

Processo nº : 11080.006191/97-10
Acórdão nº : CSRF/01-02.973

Recurso nº : RP/104-0.306
Sujeito Passivo : SEVERO ARISTARK LOSEKANN

RELATÓRIO

O D. Procurador Representante da Fazenda Nacional junto à Colenda Quarta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, nos termos do disposto no artigo 32, inciso I, da Portaria MF nº 55, de 16/03/98, interpõe Recurso Especial a esta Instância Especial Administrativa buscando a reforma do Acórdão nº 104-16.544, de 19 de agosto de 1.998, apelo que logrou seguimento nos termos do Despacho nº 104-0.054/99, de 09/03/1999 (fls. 130/131), exarado pela I. Presidente do precitado Colegiado.

2. A matéria apreciada e julgada pela Câmara recorrida e objeto da discordância do D. Representante da Fazenda Nacional, diz respeito à tributação dos ganhos obtidos na alienação de ações não negociadas em bolsa, na vigência da Lei nº 7.713/88 (art. 3º, parágrafo 3º), cujas aquisições se deram sob a égide do Decreto-lei nº 1.510/76, que no seu artigo 4º, alínea "d", previa a não incidência do imposto sobre tais ganhos nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos a partir das aquisições, período este já transcorrido quando da entrada em vigor da Lei revogadora da isenção (Lei nº 7.713/88). Em razão disso, ou seja, cumprimento do interstício legal exigido para a venda das ações sem incidência do imposto, a discussão se centrou na figura do "Direito Adquirido". A decisão recorrida está assim ementada:

"GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713, art. 3º, par. 3º não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei nº 1510/76, art. 4º, letra "d", sob pena de afronta ao Direito Adquirido."

2.1 A parte dispositiva do acórdão, no que pertine a esta análise, tem o seguinte teor:

“...por maioria de votos, DAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto vencedor que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Nelson Mallman (Relator), Leila Maria Scherrer Leitão e Elizabeto Carreiro Varão, que proviam parcialmente o recurso para: I – excluir da exigência tributária as importâncias de...”

2.2 Tais exclusões se deram face ao entendimento de que não poderia existir entre as ações alienadas nenhuma aquisição a custo zero, conforme explanação de fls. 83 e 84 (págs. 22 e 23 do voto vencido). Neste particular, embora pelas conclusões, o provimento foi unânime.

3. No Recurso Especial, o seu autor propugna pela reforma da decisão cameral, contestando o voto vencedor na parte provida por maioria, onde foi acolhida a tese de que por ter sido as ações adquiridas há mais de cinco anos, período transcorrido na vigência do Decreto-lei nº 1.510/76, tinha seu titular o direito de aliená-las sem incidência do imposto, mesmo que a alienação tenha se dado após a revogação do favor fiscal deferido por esse Decreto-lei. As razões apresentadas pela Recorrente podem ser resumidas nos seguintes termos:

a) que em matéria de isenção, cabe à própria lei especificar as condições e os requisitos exigidos à sua concessão (art. 176 do CTN), dispondo o artigo 178 do mesmo diploma legal, que “a isenção, **salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo**”, e que a isenção prevista no Decreto-lei nº 1510/76 não foi concedida por prazo certo nem em função de determinadas condições, podendo por isso, ser revogada a qualquer tempo.

b) quanto à tese de que por força do direito adquirido haveria limitação constitucional ao alcance dessa revogação, aduz que o tributo cuja incidência foi excluída pela isenção tinha por fato gerador a alienação da participação societária e não a sua aquisição. Ademais, só há direito adquirido quando implementadas, à luz da legislação concedente, todos os requisitos à realização da situação de fato ensejadora da vantagem legal, quais sejam, a posse da participação acionária por mais de cinco anos e o implemento da alienação. Na espécie dos autos, na vigência da norma isencional, existia apenas o

Processo nº : 11080.006191/97-10
Acórdão nº : CSRF/01-02.973

primeiro dos requisitos, o que torna insubsistente o argumento de "direito adquirido".

4. Cientificado da decisão cameral, bem assim, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, manifesta-se o Sujeito Passivo em Contra-Razões de fls. 136 a 139, em síntese, nos seguintes termos:

- a) que não se vislumbra no recurso especial interposto pela Fazenda Nacional qualquer demonstração de contrariedade à lei, razão pela qual não deve o apelo ser conhecido;*
- b) que o reconhecimento ao direito adquirido na hipótese dos autos atendeu aos imperativos do art. 5º, XXXVI da Constituição Federal, artigo 6º § 2º, da Lei de Introdução ao Código Civil e art. 74, parágrafo único do Código Civil, além do disposto no artigo 178 do CTN, pois "Se é certo que o Estado que concede não-incidência [sic] pode revogá-la, também é certo que deverá respeitar a não-incidência concedida a prazo certo e aquela concedida sob determinada condição. O que é revogável, a qualquer tempo, é a norma legal, nunca o efeito ou situação decorrente da aplicação da norma..."*

É o relatório.

VOTO VENCIDO

Conselheiro DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA, Relator

Conheço do recurso por ter sido interposto com observância das normas legais e regimentais aplicáveis à espécie, inclusive quanto ao quesito prazo, inobstante a manifestação do Sujeito Passivo postulando pelo não conhecimento do apelo por não vislumbrar no apelo qualquer demonstração de contrariedade à lei. Essa contrariedade será demonstrada quando da análise do mérito da questão.

2. Consoante relatado, a matéria que remanesce em discussão nestes autos se circunscreve à questão da tributação dos ganhos obtidos na alienação realizada sob a égide da Lei nº 7.713/88 (art. 3º, parágrafo 3º), de ações não negociadas em bolsa, cujas aquisições se deram na vigência do Decreto-lei nº 1.510/76, que no seu artigo 4º, alínea "d", previa a não incidência do imposto sobre tais ganhos nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos a partir das aquisições, período este, na hipótese dos autos, já transcorrido quando da entrada em vigor da Lei revogadora da isenção (Lei nº 7.713/88). Face ao cumprimento do interstício legal que permitia a venda das ações sem incidência do imposto, é pretensão do sujeito passivo usufruir do benefício mesmo depois de revogada a norma isencional, sob o argumento do "direito adquirido". Em razão disso, a discussão que ora se trava é voltada para decidir sobre a aplicação ao caso, dessa figura jurídica.

3. O inconformismo da Fazenda Nacional, reside no fato de que a tese acolhida pela maioria do Colegiado da Câmara recorrida não representa a melhor apreciação dos dispositivos insertos no artigo 4º, do Decreto-lei nº 1.510/76 e nos artigos 3º, parágrafo 3º, e 58, da Lei nº 7.713/88, tampouco configura precisa avaliação acerca do instituto do direito adquirido em matéria isencional.

3.1 O autor do Recurso Especial interposto desenvolve raciocínio tendente a demonstrar que o instituto do direito adquirido não é limitação constitucional ao alcance da revogação em comento. Se louva nas disposições dos artigos 176 e 178 do CTN, que preceituam no sentido de que a isenção decorre sempre de previsão legal, cabendo à própria lei a especificação das condições e dos requisitos exigidos à sua concessão, bem assim, que a revogação ou modificação do favor fiscal, quando não concedido por prazo certo ou em função de determinadas condições, pode se dar pela via legal a qualquer tempo.

3.2 Nesse diapasão, aduz que a isenção em comento afastava a incidência do imposto de renda sobre o ganho obtido na alienação de participações societárias adquiridas há mais de cinco anos, cujo fato gerador ocorria na alienação desses ativos, ocasião em que se caracterizava a disponibilidade de renda com o auferimento do ganho de capital, a teor do que dispõe o artigo 43 do CTN, não se podendo falar em isenção antes desse fato, seja, por ocasião da aquisição ou mesmo em razão da manutenção dos bens no patrimônio do adquirente.

4. A tese vencedora no acórdão contestado foi construída sob o argumento de que na espécie em debate se está diante de direito subjetivo completamente disponível para o seu titular, que poderia exercitá-lo independentemente de fato superveniente por cumpridas as condições para sua aquisição. A Recorrente desenvolve seu raciocínio expondo, conforme suas palavras, que *"Como direito subjetivo que é, caso houvesse a alienação durante a vigência do Decreto-lei teríamos um direito consumado, caso não exercido e vindo lei revogatória, hipótese dos autos, transformou-se em direito adquirido, vez que exercitável segundo a vontade única de seu titular."* (Grifos do original).

4.1 Em suas contra-razões acrescenta o Sujeito Passivo que *"Se é certo que o Estado que concede não-incidência [sic] pode revogá-la, também é certo que deverá respeitar a não-incidência concedida a prazo certo e aquela concedida sob determinada condição. O que é revogável, a qualquer tempo, é a norma legal, nunca o efeito ou situação decorrente da aplicação da norma..."*.

5. É cediço que no regime isentivo adotado pelo ordenamento jurídico-tributário pátrio, tanto a concessão quanto a redução ou revogação das isenções se submetem a rigoroso disciplinamento legal.

6. Sobre o tema, a começar pela Constituição Federal, vale transcrever o que dispõe o parágrafo 6º, do seu artigo 150:

“§ 6º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição, sem prejuízo do disposto no art. 155, § 2º, XII, g.”

6.1 O preceito constitucional, dentre outros aspectos, deixa implícita a preocupação do constituinte com o tema, a ponto de não de conformar apenas com a obrigatoriedade do uso da via legal para a concessão dos favores fiscais, exigindo ainda que o veículo da outorga seja lei específica, que regule exclusivamente a matéria, ou, no máximo, que a matéria tenha espaço no corpo de diploma legal que trate do correspondente tributo ou contribuição.

6.2 O mesmo tom de preocupação se observa no Código Tributário Nacional, sobretudo ao se examinar o mandamento contido no seu artigo 111, que impõe restrições ao intérprete na aplicação do direito relacionado com favorecimentos em matéria tributária, sendo a outorga de isenção expressamente citada no seu inciso II, dispositivo por demais conhecido de todos.

6.3 Estas considerações propedêuticas têm o propósito de demonstrar a importância dada ao tema, tanto pelo legislador constituinte quanto pelo ordinário, de forma a melhor situar o intérprete sobre as rígidas normas que imperam em sede das isenções.

7. DA ISENÇÃO SUB EXAMINE E SUA REVOGAÇÃO.

7.1 A isenção em comento foi instituída pelo Decreto-lei nº 1.510, de 27/12/76, e tinha por objeto, especificamente, excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, após decorrido o período de cinco anos desde a aquisição ou subscrição das participações. O artigo 4º desse diploma legal, no que pertine ao assunto em pauta, tinha a seguinte redação:

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

- a) – omissis;*
- b) – omissis;*
- c) – omissis;*
- d) – nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação."*

7.2 A norma foi expressamente revogada pelo artigo 58, da Lei nº 7.713, publicada no D.O.U. de 23/12/88, com vigência a partir de 01/01/89.

7.3 No que tange especificamente a essa revogação, a análise do tema haverá necessariamente que passar pelo exame da norma inserta no artigo 178, do CTN, que traz a seguinte redação:

"Art. 178. A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, observado o disposto no inciso III do art. 104."

7.4 A principal regra que emana do dispositivo diz respeito à revogabilidade da isenção a qualquer tempo, surgindo a seu lado a importante ressalva relacionada com as concessões por prazo certo ou em função de determinadas condições e, por último, mas não menos importante, a recomendação quanto à observância do princípio da anterioridade da lei.

7.5 Na análise das aludidas ressalvas, de plano, emerge nítida a inaplicabilidade à espécie dos autos, daquela voltada para as concessões por prazo certo, posto que o favor fiscal de que cuida os autos foi concedido de forma genérica e vigeu por prazo indeterminado enquanto não revogado pela Lei nº

7.713/88, ou seja, de 1º de janeiro de 1977 a 31 de dezembro de 1988, doze anos portanto.

7.6 Quanto ao enunciado subjetivo contido na expressão *"em função de determinadas condições"*, me louvo na jurisprudência ditada pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal para buscar a compreensão do seu real significado e alcance, pois a Suprema Corte deixou entendido que a condição ali referida é de cunho econômico e tem conotação onerosa. Com efeito, assim ficou assentado na Súmula 544 do STF:

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

7.7 Sob inspiração da matéria sumulada vieram várias decisões no mesmo sentido, dentre elas a prolatada no AMS nº 95.04.33717-1/SC e, mais recentemente, o que retrata do decidido no RE nº 198.331, trazendo este último a seguinte ementa:

"TRIBUTÁRIO – ISENÇÃO – IMPORTAÇÃO – LEI Nº 8.032/90 – IPI E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO – DECRETO-LEI Nº 2.324/97.

A isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição onerosa, não pode ser revogada."

7.8 É a própria jurisprudência do STF que nos dá, também, a noção do que seja condição onerosa. O tema é tratado no Acórdão proferido no RE nº 164.161-4, de março de 1997, cuja ementa, no pertinente a esta análise, está assim redigida:

"... Regime isentivo concedido pela União Federal na vigência da Constituição pretérita, em face do Programa de Exportação BEFIEX, que teve sua vigência assegurada no art. 41, § 1º, do ADCT, até outubro de 1990. Direito adquirido reconhecido pelo acórdão, com base no art. 41, § 2º, da disposição transitória e na Súmula 544 – STF, tendo em vista tratar-se de incentivo concedido por prazo certo e mediante condições. Recurso Extraordinário que não se conhece."

7.9 Ressalta claro, portanto, que a isenção não revogável a qualquer tempo, é aquela concedida a termo e sob condições onerosas, condições estas, conforme deixou entendido a ementa transcrita, referentes ao comprometimento de recursos com projetos apoiados pelo Governo, a exemplo do que ocorre com os empreendimentos na área da SUDENE e da SUDAM, bem assim com aqueles relacionados com o BEFLEX, este especificamente citado no julgado do STF trazido a lume.

7.10 Nessa esteira de raciocínio, tem-se que a isenção em apreço, pelas razões expostas, além de não ser concedida a termo, também não guarda relação com aquelas outorgadas em função de determinadas condições, se amoldando por conseguinte, à regra geral que é a revogabilidade a qualquer tempo. Tal conclusão tem o escopo de direcionar a análise para o estudo da natureza e dos efeitos da revogação desse tipo de isenção.

7.11 O próprio sobredito artigo 178 do CTN, *in fine*, nos chama a atenção para o ângulo da questão que queremos por em evidência, aspecto este também ressaltado no acórdão impugnado. Trata-se da tônica relacionada com a segurança nas relações Cidadão-Estado, item esse que se acentua em importância quando o tema é tributação.

7.12 A norma assinalada no tópico precedente, combinada com a insculpida no artigo 104, inciso III do mesmo código, não deixa qualquer dúvida quanto à identidade de natureza e de efeitos que se produzem tanto em função de extinção ou redução da isenção, quanto em relação à instituição ou majoração de tributos, a ponto de em ambas as situações exigir a lei tributária maior, a obediência ao princípio da anterioridade da lei. A assertiva encontra eco nos ensinamentos do Prof. Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, ed. Saraiva, 8ª edição, 1996, p. 341. Diz o mestre:

“É questão assente que os preceitos de lei que extingam ou reduzam isenções só devam entrar em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que foram publicados. Os dispositivos editados com esse fim equivalem, em tudo e por

tudo, aos que instituem o tributo, inaugurando um tipo de incidência."

7.13 Dessume-se pois, do exposto, que, na espécie, a garantia estabelecida por lei contra a surpresa tributária é a representada pelo conhecido princípio da anterioridade. Na hipótese em exame, pelo fato de ter a Lei nº 7.713/88 sido publicada em 23/12/88, não há falar em inobservância desse princípio, conforme entendimento assente na jurisprudência amplamente dominante. Ademais, o próprio processo legislativo, dada a sua necessária transparência, é concebido de forma a afastar o que se poderia chamar de surpresa quanto às matérias de lei. O amplo debate em torno do tema, a maciça divulgação pela mídia, etc, não admite postulações dessa natureza.

7.14 Todas essas garantias são concebidas com a finalidade de oferecer ao contribuinte oportunidades para que possa se ajustar às mudanças que lhe digam respeito. Não faz sentido, portanto, a aplicação à espécie dos autos da figura do **direito adquirido**.

8. A propósito dessa figura jurídica, para que não paire dúvidas sobre a sua aplicabilidade ou não aos caso em comento, buscou-se consultar a opinião de alguns renomados juristas e conceituados autores sobre o assunto.

8.1 A começar por De Plácido e Silva, na sua obra Vocabulário Jurídico. 12ª Ed., Editora Forense, 1996, tem o autor o seguinte entendimento sobre a expressão "DIREITO ADQUIRIDO".

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

Mas, para que se considere direito adquirido é necessário que:

a) sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;

b) resultando de um fato idôneo, que o tenha produzido em face de lei vigente ao tempo, em que tal fato se realizou, embora não se tenha apresentado ensejo para fazê-lo valor, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido.” (Grifei).

8.2 Trazendo essa orientação para o caso concreto *sub examine*, tem-se que, conforme visto, o benefício fiscal só se materializará e poderá ser disponibilizado, quando da alienação da participação societária, que se constitui no elemento nuclear da norma, posto que o ganho nessa operação, ou mesmo prejuízo – não se pode prever com segurança se acontecerá uma coisa ou outra – enfim, a disponibilidade econômica só existirá de fato, passando a ser suscetível de mensuração a partir desse evento. A alienação corresponde ao “fato jurídico” a que alude DE PLÁCIDO E SILVA, sem o qual não se poderá falar em direito adquirido, até porque sem ele, em consonância com o mesmo ensinamento, restará tão-somente um fato em formação e, como tal, insuficiente para a produção de efeitos sobre o patrimônio da pessoa física antes do seu completamento, conforme bem defende o autor do Recurso Especial, merecendo ser revisto o pertinente excerto do seu apelo grafado às fls. 95:

“Fácil é, assim, perceber que somente a realização dos dois requisitos fáticos ao gozo da isenção deferida pelo DL 1.510/76 (a saber, a posse da participação acionária por mais de cinco anos e implemento da alienação) ensejaria o direito adquirido, sendo que a falta de qualquer deles impreterivelmente excluiria a alegada proteção da intangibilidade jurídica.

Na hipótese dos autos existe o primeiro dos requisitos fáticos (posse por prazo superior a cinco anos), mas não o segundo (implemento da alienação), e, carente este último, resta insubsistente o argumento de ‘direito adquirido’.”

8.3 Nessa mesma linha de entendimento, outro importante depoimento sobre o tema, se extrai da obra “A Lei de introdução ao Código Civil Brasileiro”, comentada por Eduardo Espinola e Eduardo Espinola Filho e atualizada por Silva Pacheco, 3ª edição, Ed. Renovar, 1999. pp 271 e 272, na parte que trata do artigo 6º daquela Lei. Assim se manifestam os autores:

*“Como direitos adquiridos que se podem atualmente exercer, o Código considera os cuja aquisição se completou, sem subordinação a termo final. Para que um direito se repute completamente adquirido por uma pessoa, é necessário se verifiquem, em relação a ela, todas as circunstâncias, a que a norma jurídica atribui esse efeito. O estado de fato, de que depende a aquisição de um direito, pode consubstanciar-se num elemento único, ou consistir numa pluralidade de elementos, que concorram simultânea e sucessivamente. Quando se trate de um fato simples, ou ainda do concurso simultâneo de elementos, não é difícil determinar o momento da aquisição com todos os efeitos correlativos. A unidade do ato, ou do tempo, como pondera IHERING, pressupõe a unidade de lugar. Ou o estado de fato aí se constitui imediatamente, determinando a aquisição do direito, em toda a sua eficácia, ou não se forma, e nenhuma situação jurídica temos a considerar. Na generalidade dos casos, porém, não se verifica essa unidade. De modo geral, **a aquisição do direito só se operará quando hajam concorrido todos os elementos que constituem o estado de fato requerido pela lei**; os efeitos, que da aquisição decorrem, não se farão sentir enquanto falte ao fato aquisitivo algum dos seus elementos.*

Orienta FADDA *“Quando vários elementos devem concorrer para que um fato produza os seus efeitos e a apresentação de tais elementos se não concentre num só instante, mas em momentos sucessivos, é óbvio que **aqueles efeitos só se manifestarão depois que o último dos elementos venha unir-se aos outros.**”* (Inseri os destaques).

8.4 Os mesmos autores advertem para o risco de se fazer confusão entre simples interesse e direito adquirido, ao tecerem às fls. 241 da obra citada, o seguinte comentário:

“... a lei nova não pode, em princípio, ferir ou prejudicar um direito; mas pode lesar ou destruir um interesse. [...] distinção entre os simples interesses e os direitos dos indivíduos: quando o legislador se encontra em face de um simples interesse, pode impor que este ceda ao interesse geral; quando, porém, tem diante de si um verdadeiro direito do indivíduo, deve respeitá-lo. Daí a regra: A lei governa o passado quando tem por objetivo um interesse geral, que se contrapõe, apenas, a interesses individuais.”

9. Cabe ainda, trazer a lume julgado do STJ que trata especificamente de temática relacionada com as isenções tributárias tendo presente a figura jurídica do direito adquirido. Me refiro ao acórdão proferido no Recurso Especial nº 26.513-0 – SP, que está assim sumariado:

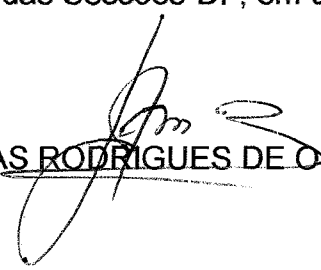
Processo nº : 11080.006191/97-10
Acórdão nº : CSRF/01-02.973

“TRIBUTÁRIO. ISENÇÃO. PROJETO DE INTERESSE NACIONAL. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

*Firmou a Seção de Direito Público deste Superior Tribunal o entendimento no sentido de que a isenção, por não ser condicionada, nem a termo, para o seu titular, **pode ser revogada a qualquer tempo, sem malferimento a direito adquirido.**”*
(Grifei).

9. Assim, considerando que o favor fiscal na espécie dos autos não foi concedido por prazo certo nem sob condições onerosas, e que a revogação a qualquer tempo desse tipo de isenção é admitida pela lei tributária e também pela jurisprudência e, considerando ainda, que por se tratar de fato em formação carente de elemento determinante ao seu completamento (a alienação), não há como se falar em direito adquirido, é meu voto no sentido de DAR provimento ao Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional, para reformar a decisão cameral na parte provida por maioria de votos.

Sala das Sessões-DF, em 09 de maio de 2000.


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA.

VOTO VENCEDOR

Conselheiro VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE

1. Ouso discordar do I. Relator, o Conselheiro Dimas Rodrigues de Oliveira, quando, ao examinar o Recurso originário da Douta Fazenda Nacional contra o V.Acórdão 106-16.544, emanado da Colenda 4ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, entendeu de provê-lo, assim divergindo do âmbito da corrente vencedora liderada pelo I. Relator então designado, Conselheiro Remis Almeida Estol, que, ao prover o Recurso Voluntário do Contribuinte, assim deixou ementado o seu entendimento:

“GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713, art. 3º, par. 3º, não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto Lei nº 1510/76, art. 4º, letra “d”, sob pena de afronta ao Direito Adquirido.”

2. De início parece-me importante transcrever as considerações da corrente vencedora, no âmbito daquela 4ª Câmara, liderada pelo Conselheiro Genésio Deschamps e subscrita pelos Conselheiros Remis Almeida Estol, Maria Clélia Pereira de Andrade, Roberto William Gonçalves, José Pereira do Nascimento e João Luiz de Souza Pereira, assim deduzidas:

“O recurso atende aos pressupostos de admissibilidade, devendo, portanto ser conhecido.

A questão principal versada nestes autos consiste em se estabelecer a incidência ou não do tributo, com base na lei 7.713/88, sobre ganhos de capital na alienação de ações, cujo tempo de subscrição ou aquisição já ultrapassara 5 (cinco) anos durante a vigência do Decreto Lei nº 1.510/76.

Entendeu o ilustre relator que a não incidência do imposto nas alienações de quaisquer participações

societárias, após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação, previsto no art. 4º, letra "d" do Decreto Lei nº 1510/76, foi literalmente revogada pelo Art. 58 da Lei nº 7.713/88 e, portanto, o simples fato da alienação ter ocorrido após a revogação da Decreto Lei nº 1.510/76, muito embora já preenchida a condição nele prevista (subscrição ou aquisição há mais de 5 anos), o ganho de capital resultante estaria sujeito à tributação por força do Art. 3º da Lei nº 7.713/88.

Nesse aspecto e em que pese a admiração e respeito que dedico ao conselheiro Relator, com o qual convivo nesta casa há longos anos, permito-me divergir de seu entendimento vez que, no caso presente, parece-me marcar presença a figura do Direito Adquirido.

Nessa direção, passo a transcrever a legislação pertinente a matéria submetida a este Colegiado:

Decreto Lei nº 1.510/76

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

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

Lei nº 7.713/88

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

"Par. 3º. Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes da 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."

Constituição Federal

Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos

brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, a liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

Inc. XXXVI – a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada.

Lei de Introdução ao Código Civil

Art. 6º. A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

Par. 2º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem.

Código Civil

Art. 74. Na aquisição dos direitos se observarão estas regras:

Par. Único – Chama-se deferido o direito futuro, quando sua aquisição pende somente do arbítrio do sujeito; não deferido, quando se subordina a fatos ou condições fálíveis”.

Sendo certo que as participações societárias já haviam sido adquiridas ou escritas há mais de 5 anos durante a vigência do Decreto Lei nº 1.510/76, tinha seu titular o direito de aliená-las a qualquer tempo, sem a incidência do tributo sobre eventuais ganhos.

Sem dúvida, estamos diante de um direito subjetivo, completamente disponível ao seu titular, que poderia exercitá-lo independentemente de fato superveniente eis que cumpridas as condições para sua aquisição.

Como direito subjetivo, que é, caso houvesse a alienação durante a vigência do Decreto Lei teríamos um direito consumado, caso não exercido e vindo lei revogatória, hipótese dos autos, transformou-se em direito adquirido, vez que exercitável segundo a vontade única de seu titular.

Resumidamente, pode-se afirmar que "Direito Adquirido" é aquele que seu titular pode exercer, o que se ajusta perfeitamente à questão fiscal trazida a deslinde, em perfeita harmonia com as disposições contidas no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil e no Art. 74 do próprio Código Civil que, evidentemente, não poderiam estar divorciados da garantia estampada no Art. 5º da Constituição Federal.

Essa mesma matéria já foi apreciada pela Egrégia Sexta Câmara deste Conselho, resultando no Acórdão nº 106-09.213, assim ementado:

"IRPF – ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – Não há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01.01.89, adquiridas até 31.12.83, a teor da alínea "d" do artigo 4º do Decreto-lei nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido.

Recurso Provido".

Quando da fundamentação desse Acórdão (parte), que adoto integralmente, o Ilustre Conselheiro Genésio Deschamps, seguido pela maioria de seus pares, assim enfrentou a controvérsia:

Verbis:

"É o que acontece no caso, a lei previa uma hipótese de exclusão de incidência de imposto de renda, para o caso de alienação de participações societárias, que consistia no implemento de um prazo durante o qual ela devia permanecer na propriedade do contribuinte, findo o qual passava a ter o gozo de um benefício estipulado por lei, e o mesmo tinha inteira liberdade para exercê-lo, sem prazo específico para fazê-lo.

A partir do momento em que se implementou este prazo, que era uma condição imposta pela lei, adquiriu o contribuinte o direito de ter e não incidência do imposto de renda sobre a operação que realizasse.

Aqui vale ressaltar a lição do emérito Francisco Gerson Marques de Lima, na sua obra "Lei de

Introdução ao Código Civil e a aplicação ao Direito do Trabalho" (Malheiros Editores, São Paulo, 1996, pág. 190), que embora dirigida a outro campo do direito, também se ajusta como uma luva ao presente caso, e que assim expressa:

... não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por motivo fático (não jurídico).

Ou seja, a aquisição do direito é um fato independente do seu exercício após a sua aquisição. E essa aquisição (do direito) dá o direito de exercê-la, independentemente de condições ou prazos, salvo se a lei instituidora expressamente preveja hipóteses dessa natureza.

Nesse ponto é incisivo o Acórdão exarado no Recurso de Mandado de Segurança nº 11.395, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, em 18.03.65, no qual a matéria do direito adquirido foi exaustivamente analisada pelos renomados Ministros daquela Corte, tendo por relator o culto Ministro Luís Galotti (RDA 82/186), dizendo respeito a aposentadoria de cujo voto vale destacar a seguinte parte (pág. 191):

"Aí é que, data vênia, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmudar-se em expectativa de direito, só porque o titular preferiu continuar trabalhando e não requerer a aposentadoria antes de revogada a lei em cuja vigência ocorrera a aquisição de direito. Expectativa de direito é algo que antecede a sua aquisição; não pode ser posterior a esta.

Uma coisa é aquisição de direito; outra diversa, é o seu uso ou exercício. Não devem ser as duas confundidas. E convém ao interesse público que não o sejam, porque assim quando pioradas pela lei as condições de aposentadoria, se permitirá que aqueles eventualmente atingidos por ela, mas já então com os requisitos para se aposentarem de acordo com a lei anterior, em vez que o fazerem imediatamente, em



massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem trabalhado, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo.”

“Cumpre ainda ressaltar que este mesmo Acórdão (106-09.213), decidido por maioria e portanto sujeito à recurso para C.S.R.F., quando submetido ao Procurador da Fazenda, Dr. Rodrigo Pereira de Mello, mereceu dele o seguinte despacho:

E.T. – Sr. Presidente, deixo de formular recurso tendo em vista que, conforme fartamente demonstrado no voto vencedor, a legislação que embasa o lançamento (Lei nº 7.713/88) não se aplica à espécie dos autos, tendo em vista que a mesma encontra-se amparada pelo direito adquirido, posto que a situação jurídica de não incidência já se encontrava “deferida”, conforme descreve o art. 74, par. Único, do Código Civil Brasileiro (na mesma linha, ainda que sem menção deste dispositivo, o pronunciamento do STF à página 15 do Acórdão).”

Desta forma, plenamente convencido que o Par. 3º do Art. 3º da Lei nº 7.713/88 não alcança as situações já definidas na vigência e termos do art. 4º letra “d” do Decreto Lei nº 1.510/76, meu voto é no sentido de DAR provimento ao recurso voluntário.

3. Ouso dissentir do I. Conselheiro Relator, Dimas Rodrigues de Oliveira, na medida em que, com a devida vênia, não vejo na espécie a possibilidade aplicação da regra do art. 178 do CTN, o fundamento maior de seu voto para acolher o apelo fazendário. A premissa de que a hipótese sob discussão, emanada do art. 4º, letra “d” do Decreto Lei nº 1.510/76, configura verdadeiramente uma hipótese de isenção, para assim, à luz daquele dispositivo, dar-se-o como revogado, inclusive com efeito retroativo, pelo art. 58 da Lei 7.713/88, já que, supostamente incorrendo na ressalva ali constante, afigura-se-me falha, comprometendo assim sofisticadamente toda a conclusão de emerge de tal entendimento, inclusive o enfrentamento da questão à luz da teoria do direito adquirido.



Neste passo tenho que, embora vencido em hipótese semelhante, melhor centrou a questão o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra (11080.010071/95-00), quando enfrentou o seu entendimento à luz da teoria da não incidência e não da isenção. E nesse passo me reporto ao voto vencedor que ali proferi, citando-o como razão de decidir no presente procedimento.

"4. De início não posso compactuar com o entendimento do I. Relator vencido, quando entende que a questão deva ser centrada na ocorrência ou não do fato gerador, com total desprezo à teoria do direito adquirido. Isto porque, para que se declare a exigibilidade do tributo, ou melhor, a ocorrência do fato gerador, é preciso não se desprezar a definição do Código Tributário Nacional, no sentido de que "Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência" (CTN, art. 114), de tal maneira que a hipótese de ocorrência do chamado "direito adquirido" pode se tornar situação definida em lei como não necessária e não suficiente à ocorrência do fato gerador. Por aí já se orienta a minha discordância do I. Relator.

"En passant" louvo que S.Exa., diferentemente de outros pares, considere a hipótese do art. 4º, "d" do Decreto-Lei 1.510/76, já transcrito, como hipótese de não incidência. Isto porque, no curso das discussões, cheguei a registrar, até, que o Plenário estava tomando o dispositivo em causa como hipótese de isenção e não incidência, o que é bastante diverso.

A propósito, para desde logo situar os temas "incidência", "não incidência" e "isenção", valho-me da precisa lição de Ruy Barbosa Nogueira, in "Curso de Direito Tributário", São Paulo, ed. Saraiva, 1994, 12ª edição:

"Incidência -- é o fato de a situação previamente descrita na lei ser realizada e incidir no tributo, dar nascimento à obrigação tributária. Neste caso a situação está incluída no campo da tributação. Tecnicamente se diz que é a ocorrência do fato gerador do tributo, ou que o tributo, como expressão da lei, incide na relação fática previamente tipificada e efetivamente realizada. A expressão incidência tributária, em nosso país, pode-se dizer histórica, pois com os trabalhos de Gaston Jèze (fait generateur d'impôt), aqui muito divulgados e

mesmo traduzidos e a inclusão nos textos do CTN de 1966 e na Constituição, da expressão "fato gerador", hoje mais tecnicamente se diz "ocorrência do fato gerador", em vez de incidência.

Não incidência – é o inverso, isto é, o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador, porque a lei não descreve a hipótese de incidência.

Isenção – é a dispensa do pagamento do tributo devido, feita por disposição expressa da lei e por isso mesmo excepcionada da tributação."

A seguir, conectando as expressões "não incidência e imunidade", diz o tratadista que esta, "no dizer de Amílcar Falcão, é "uma forma qualificada ou especial de não incidência, por supressão, na Constituição, da competência impositiva ou do poder de tributar, quando se configuram certos pressupostos, situações ou circunstâncias previstos pelo estatuto supremo. E continua Nogueira dizendo que esquematicamente "poder-se-ia exprimir a mesma idéia do modo seguinte: a Constituição faz, originariamente, a distribuição da competência impositiva ou do poder de tributar; ao fazer a outorga dessa competência, condiciona-a, ou melhor, clausula-a declarando os casos em que ela não poderá ser exercida", para arrematar que a "imunidade é, assim, uma forma de não incidência pela supressão da competência impositiva para tributar certos fatos, situações ou pessoas, por disposição constitucional."

Na espécie em causa, o legislador infra-constitucional, ao utilizar-se da expressão "não incidirá o imposto de que trata o art. 1º nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação", prevista no Decreto-Lei 1.510/76, criou uma hipótese de não incidência que, a rigor, a teor do ensinamento de Ruy Barbosa Nogueira é, pelo visto, uma forma qualificada ou especial de não incidência."

Logo, a primeira questão que surge é se a hipótese em tela seria uma hipótese de imunidade ou isenção, para então se buscar os meios e possibilidades eventuais de revogação no curso do tempo, até porque, sabidamente, à luz do art. 178 do CTN, com a redação do art. 13 da Lei Complementar nº 24/75, a isenção pode ser revogada salvo se concedida por prazo certo e

em função de determinadas condições. Preferimos admitir que a hipótese, talvez não seja da imunidade, esta inequivocamente de competência da Constituição Federal, mas que de não incidência se cuida e não especificamente de isenção.

Em se tratando de hipótese de não incidência, ainda aproveitando a lição do doutrinador, podemos concluir que "o fato de a situação ter ficado fora dos limites do campo tributário, ou melhor, a não ocorrência do fato gerador" não significa que esta situação se possa perpetuar no tempo: uma legislação ordinário infra-constitucional nova pode transferi-la do campo na não incidência para o campo da incidência e assim tributá-la. E nesse aspecto o que cabe verificar é a definição dos efeitos jurídicos da mudança da situação tributária para o contribuinte, o que a seguir definiremos. Apenas ressaltamos que, diversamente do Relator, nesse diapasão, entendemos que o enfrentamento da matéria, neste passo, deve ser feito em razão da ocorrência ou não do direito adquirido para aquele que, no tempo, e antes da revogação da hipótese de não incidência, se habilitou às benesses do art. 4º, "d" do Decreto-Lei 1.510/76, possuindo em carteira participações societárias após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição. Somente superada esta questão é que se pode enfrentar a tese da ocorrência do fato gerador da obrigação já que, reconhecidamente, no primeiro momento, com a edição do Decreto-Lei 1.510/76 o fato gerador não existia e somente passou a existir com a revogação introduzida muito tempo depois pelo art. 58 da Lei 7.713/88 (ou seja, decorridos 12 anos entre o diploma que criou a não incidência e o diploma que instituiu a incidência).

5. *Ainda não abandonando a hipótese de não incidência prevista no art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, pensa este Relator que o objetivo maior do mesmo foi, sem sombra de dúvida, incentivar a permanência de participações acionárias nas mãos de um único investidor, criando-lhe condições, de um lado para proporcionar o acréscimo às mesmas participações por inversões monetárias no curso do tempo e, de outro lado, na hipótese de desejar vendê-las no futuro, compensá-lo tributariamente pelo afastamento da incidência tributária.*

Lamentavelmente os tempos mudaram e o desejo do legislador subverteu-se totalmente, não somente no campo do tratamento tributário aplicável às participações societárias, mas no geral, e hoje o objetivo único e precípua do legislador se centra no apetite do aumento da arrecadação tributária para fazer frente aos déficits contínuos e acumulados do Erário Público. É uma pena!

A instituição da hipótese de incidência nos ganhos de capital, introduzidos com a revogação das benesses do art. 4º, "d" do Decreto-Lei 1.510/76, entre outras causas, é o elemento gerador da dissolução das participações societárias familiares, para não se falar no incremento das atividades especulativas nas inversões bursáteis.

6. *Mas, voltando à hipótese em tela, se a questão não cuida efetivamente de revogação da isenção, mas instituição de uma nova incidência tributária, despiciendas maiores considerações a respeito da norma do art. 178 do Código Tributário Nacional e despicienda assim a consideração se a hipótese anterior de não incidência era ou não era por prazo certo, era ou não era em função de determinadas condições. Com isto parte do problema já fica eliminado, e não precisa ser examinado neste voto porque a regra do art. 178 comporta, observados cumulativamente os dois requisitos a revogação a qualquer tempo, sem a emergência dos chamados direitos adquiridos ao contribuinte que, de certa feita, dela pode ter usufruído mas, afinal não gozado, pelo não implemento do negócio, no momento da realização já não mais fruidor da regra da isenção.*

7. *Na hipótese dos autos, para repetir-se, foi-se do campo da não incidência para o campo da incidência e desgraçadamente para o contribuinte, entre um e outro momento, quando de rigor já poderia se beneficiar da hipótese de não incidência do art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76, surpreendeu-se com a nova lei reguladora antes que tivesse feito a alienação e, realizando-a posteriormente, quis o Fisco tributá-la, assim materializando o lançamento sob guereamento.*

Já dissemos que ao legislador ordinário caberia criar uma hipótese de incidência em substituição à anterior hipótese de não incidência, porém, a partir daí, concluir-se simplesmente que com o "advento da nova lei, aquela ficou sem vigor", a teor do art. 2º da Lei de Introdução ao Código Civil, nos termos do entendimento do Relator vencido, é, data venia, conclusão que não se afigura correta dentro do texto constitucional.

Se a carta maior diz que a lei não prejudicará o direito adquirido (Constituição, art. 5º. XXXVI) e é óbvio que o direito adquirido haverá de repousar sempre numa lei pré-existente já que ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer algo em virtude de lei, não podemos comungar com o entendimento do Conselheiro Antonio de Freitas Dutra de que, apesar de as "renúncias fiscais decorrerem do poder de império do Estado", se possa abstrair a figura do direito adquirido de quem já teve a aquisição do direito antes do ato imperativo.

8. *Insistindo na tese de que a hipótese dos autos não cuida de revogação de isenção, mas de instituição de incidência outrora não cogitada, tomando assim inválidas as considerações de mérito do I. Relator vencido, também não posso comungar com o seu pensamento no sentido de que o contribuinte, tendo adquirido um direito, tem prazo de gozo para fruí-lo, sob pena de perdê-lo.*

A hipótese de não incidência foi ampla e teve apenas limite de alcance de vigência, e não limite de fim de vigência. Por outras palavras, quando o sábio legislador da hipótese de não incidência instituída pelo art. 4º, "d", do Decreto 1.510/76, por sinal o legislador excepcional, no caso o Poder Executivo fundado em ato revolucionário, arvorou-se na condição de legislador ordinário, estabeleceu a condição da não incidência, fê-lo apenas para dizer que as alienações das participações adquiridas após 5 (cinco) anos não estariam sujeitas a qualquer incidência na venda, mas não que para a fruição desse benefício estaria obrigado a vendê-las no primeiro dia seguinte ao decurso do período de 5 (cinco) anos.

9. *E aí a sapiência do voto do Conselheiro Genésio Deschamps, ao tempo em que escreveu o seu voto vencedor na Colenda 6ª Câmara, acompanhado pela maioria dos membros votantes, quando se arrimou exatamente no art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro, para defender a tese de que a alienação posterior, já adquirido o direito à hipótese de não incidência, se arrima no direito adquirido:*

"Art. 6º - A Lei em vigor terá efeito imediato e geral, respeitados o ato jurídico perfeito, o direito adquirido e a coisa julgada.

.....
§ 2º - Consideram-se adquiridos assim os direitos que o seu titular, ou alguém por ele, possa exercer, como aqueles cujo começo do exercício tenha termo pré-fixo, ou condição preestabelecida inalterável, a arbítrio de outrem."

9. *E para concluir, é sempre válida a lição de Carlos Maximiliano, Editora Forense, 10ª edição, in "Hermenêutica e Aplicação do Direito", quando deixa assente magistralmente no capítulo "Revogação do Direito":*

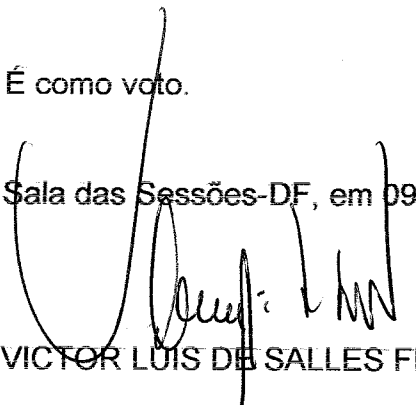
Processo nº : 11080.006191/97-10
Acórdão nº : CSRF/01-02.973

“A revogação distingue-se da anulação, nos seus efeitos: esta age sobre o passado; aquela, sobre o futuro, obediente ao princípio da irretroatividade. Os fatos novos não são regidos pela norma revogada, mas os anteriores continuam a sê-lo.”

10. Com tais considerações e impetrando novamente a devida vênias ao I. Relator Antonio de Freitas Dutra, nego provimento ao Recurso da Fazenda para manter o V.Acórdão recorrido, por seus jurídicos fundamentos.”

É como voto.

Sala das Sessões-DF, em 09 de maio de 2000.


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE