



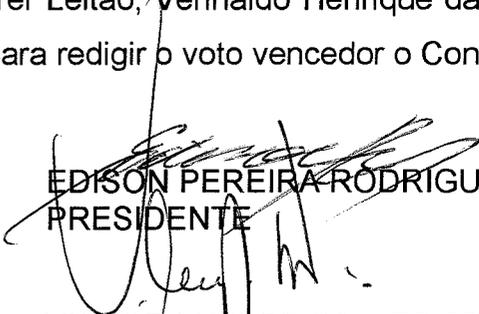
MINISTÉRIO DA FAZENDA
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS
PRIMEIRA TURMA

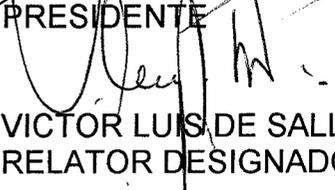
Processo nº. : 11080.009435/95-19
Recurso : 106-013824 – RP/106-0.548
Matéria: : IRPF – Exercícios 1992 a 1993
Recorrente : FAZENDA NACIONAL
Recorrida : 6ª CÂMARA DO PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
Sujeito Passivo : HEDA LUCI LOSEKANN DE MESQUITA LARA
Sessão de : 18 DE FEVEREIRO DE 2002
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

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 ESTABELECCENDO 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, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Antonio de Freitas Dutra (Relator), Cândido Rodrigues Neuber, Leila Maria Scherrer Leitão, Verinaldo Henrique da Silva e Iacy Nogueira Martins Moraes. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Victor Luis de Salles Freire.


EDISON PEREIRA RODRIGUES
PRESIDENTE


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE
RELATOR DESIGNADO

Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

FORMALIZADO EM: 09 DEZ 2002

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros: CELSO ALVES FEITOSA, VALMIR SANDRI (Suplente Convocado), REMIS ALMEIDA ESTOL, JOSÉ CARLOS PASSUELLO, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, JOSÉ CLOVIS ALVES, CARLOS ALBERTO GONÇALVES NUNES, MANOEL ANTONIO GADELHA DIAS e MÁRIO JUNQUEIRA FRANCO JÚNIOR. Ausente justificadamente a Conselheira Maria Goretti de Bulhões Carvalho.



Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº. : CSRF/01-03.725

Recurso nº : RP/106-0.548
Recorrente : FAZENDA NACIONAL

RELATÓRIO

A Fazenda Nacional por seu Procurador junto à Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, recorre à Câmara Superior de Recursos Fiscais pleiteando a reforma do Acórdão nº 106-11.429, de 15/08/2000 (fls. 299/335) através do qual foi dado provimento parcial ao recurso nº 13.824, interposto por HEDA LUCI LOSEKANN DE MESQUITA LARA.

O Acórdão recorrido apreciou ganhos de capital na alienação de participações societárias e está assim ementado:

“IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – ISENÇÃO – Participações societárias com mais de cinco anos sob titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31/12/88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento de imposto sobre ganho de capital, na forma do artigo 4º, letra “d” do DL. 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei 7.713/88.

Recurso parcialmente provido.”

Nas razões de recurso que estão alinhadas às fls. 338/354, alega o Procurador da Fazenda Nacional com fulcro no inciso I do artigo 5º do Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria M.F. nº 55, de 16/03/98, em síntese:

“A isenção instituída pelo acima citado art. 4º do Decreto-Lei 1.510/76, aduzida pela e. Câmara *a quo* como fundamento de sua decisão, previa a isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital auferido com ações alienadas após o decurso de um prazo de cinco anos da sua aquisição.

Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº. : CSRF/01-03.725

Como aduzido pela Recorrida, a aquisição das ações deu-se na década de 70, sendo que a sua alienação ocorreu após o prazo de cinco anos, disposto no art. 4º do Decreto-Lei 1.510/76 como requisito para o aproveitamento da isenção.

Entretanto, à época em que a Recorrida vendeu sua participação acionária (30/01/1991), a isenção instituída pelo Decreto-Lei 1.510/76 já havia sido revogada pelo art. 58 da Lei 7.713/88, *verbis*:

"Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei 4.862, de 29 de novembro de 1965, **os arts. 1º a 9º do Dec.-lei 1510, de 27 de dezembro de 1976**" (Grifos não constantes do original).

A revogação da isenção significa que a ocorrência do fato gerador do imposto, que antes não resultava na instituição de qualquer dever de pagamento ao sujeito passivo, passou a originar uma obrigação tributária, com todos os seus atributos legalmente previstos. Ou seja, a partir da revogação da isenção, observado o princípio da anterioridade, passou o contribuinte a, praticado o fato gerador do imposto, estar vinculado a uma obrigação pecuniária na qualidade de devedor ao Estado.

A revogação da isenção gera uma relação de causa e efeito muito simples de ser apreendida. O fato jurídico que antes não originava qualquer obrigação ao contribuinte, passa a servir de suporte à incidência plena da norma jurídica tributária, gerando os efeitos por todos conhecidos.

A doutrina pátria explica com muita clareza os efeitos da revogação da isenção tributária. Vele, nesse ponto, transcrever a lição de LUCIANO AMARO

"9.2.1. Revogação da isenção, incidência e anterioridade

Como regra geral, a isenção pode ser revogada por lei a qualquer tempo (CTN, art. 178). **A revogação de norma de isenção equivale à edição de norma de incidência.** A diferença é apenas de técnica legislativa, como já acentuamos.



Se o fato 'a' estava fora do campo da incidência (porque ele, pura e simplesmente, não fora abrangido pela regra de incidência, ou porque, embora abrangido pelo gênero tributado, fora excepcionado da incidência por norma de isenção), tanto a edição de regra que o tribute como a revogação da norma que o isentava implica seu ingresso no rol dos fatos tributáveis” (Grifos não constantes do original. AMARO, Luciano, *in* Direito Tributário Brasileiro, 4ª edição, Saraiva, p. 269).

O doutrinador, como se vê, menciona que a revogabilidade da isenção a qualquer tempo seria regra geral. Esta regra geral é excepcionada pela disposição aplicável à isenção condicionada, prevista no art. 178 do CTN. Contudo, para se habilitar ao gozo desta espécie de isenção, o contribuinte deve cumprir certo número de requisitos onerosos, geralmente ligados a investimentos em áreas industriais, agrícolas, etc. LUCIANO AMARO explica o conceito de isenção condicionada:

“A revogabilidade da norma isencional é prevista no art. 178 do Código Tributário Nacional, que, para efeito de aplicação, no tempo, da regra de incidência, põe a ressalva do princípio da anterioridade. O dispositivo apresenta, ainda, outra ressalva, ao estatuir a revogabilidade da isenção *‘salvo de concedida por prazo certo e em função de determinadas condições’*.

Certas isenções são reconhecidas pela lei com o objetivo de estimular a execução de empreendimentos ou atividades de interesse público, e geralmente essas isenções costumam ter determinado prazo de duração. São, pois, isenções *temporárias* (o que não impede sua eventual prorrogação). Por exemplo, confere-se a isenção do imposto 'X', durante dez anos, à empresas que se instalarem em certa região para fabricar determinado produto.

(...)

Isenções *condicionadas* são as que dependem do cumprimento de certos requisitos por quem a elas se queira habilitar; por exemplo: instalar em certo local uma indústria que empregue determinado número de pessoas. Esse tipo de isenção é concedido por prazo certo, o que as qualifica como isenções *temporárias*” (AMARO, Luciano, *in* Direito Tributário brasileiro, 4ª edição, Saraiva, pp. 271 e 272).

Como se vê, a isenção condicionada é um instrumento posto a disposição do Estado, para estimular o contribuinte à prática de certa

atividade industrial, de interesse público. Portanto, o instituto da isenção condicionada nada tem a ver com a estipulação, pela lei, de condições para o gozo de isenção pelo contribuinte, quando essas condições não são onerosas e não se referem à prática de investimentos ou atividades de interesse público, etc. pelo contribuinte.

Portanto, se existe uma espécie de “direito adquirido” do contribuinte à não revogação da norma que lhe concedeu a isenção condicionada, face haver incorrido em onerosos investimentos e atividades estimuladas e previstas em lei, não se pode dizer o mesmo das isenções não condicionadas, que não geram nenhum “direito adquirido”.

Evidente que a edição do art. 4º da Decreto-Lei 1.510/76, que não tem natureza de isenção condicionada, consoante o disposto no art. 178 do CTN, não proporciona à Recorrida qualquer “direito adquirido” à isenção do imposto em tela.

Perceba-se que mesmo o voto condutor do acórdão recorrido assume que não existe direito adquirido do contribuinte à espécie de isenção tratada no presente processo. Contudo, ao julgar procedente o pleito da ora recorrida, perfaz um exercício de argumentação que *data maxima venia*, não possui qualquer fundamento.

Com efeito, o voto vencedor aduz que “a obrigação de o sujeito ativo não constituir o crédito tributário e o correlato direito do sujeito passivo de gozar a isenção decorre de a situação jurídica definida em lei estar definitivamente constituída. Na espécie, a situação jurídica é o direito de propriedade de participação societária, pelo prazo de cinco anos, a contar da data de subscrição ou de aquisição por outro meio, conforme art. 4º, letra d, do DL 1.510/76, reproduzido no item 4.6 do voto vencido.”

Mais adiante declara que “Com ou sem obrigação tributária preexistente, é certo que, antes ou acima do fato apontado como gerador da exigência posta nos autos, consolidou-se a situação jurídica propiciadora da isenção, de onde concluo que a hipótese está mais próxima do ato jurídico perfeito do que propriamente do direito adquirido, embora o apelo a um e outro seja desnecessário para a boa solução do litígio.”

Ora, *data maxima venia*, o entendimento da e. Câmara *a quo* fundamenta-se claramente no conceito de “direito adquirido”, vez que menciona a existência de uma “situação jurídica definitivamente constituída”, que, argumenta, não poderia ser alterada por lei posterior.

Processo nº : 11080.009435/95-19

Acórdão nº : CSRF/01-03.725

Entretanto, tal argumento poderia até ser muito bem utilizado para justificar a isenção do tributo enquanto vigente a norma que a instituiu. Lógico que, revogada tal norma, a "situação jurídica" preexistente deixa de fazer sentido no âmbito fiscal, e a ocorrência do fato gerador passa a originar a obrigação tributária.

O art. 4º do DL 1.510/76, como se viu, não instituiu isenção condicionada. Portanto, a revogação dessa norma restitui ao fato gerador, previsto em lei, a propriedade de fazer nascer a obrigação tributária.

Enfim, o entendimento de e. Câmara *a quo* significa a manutenção em vigor das disposições do revogado art. 4º do DL 1.510/76, a excluir, eternamente, a cobrança do imposto de renda devido pelos contribuintes que alienaram as suas participações societárias, desde que adquiridas cinco anos antes dessa alienação. Aliás, face ao princípio constitucional da isonomia, poder-se-ia até incluir entre tais contribuintes aqueles que adquiriram e alienaram suas participações mesmo após a revogação da norma acima."

O Sr. Presidente da Câmara recorrida deu admissibilidade ao recurso especial pelo Despacho nº 106-1.304, de fls. 355/356.

Cientificado do recurso especial, o contribuinte não interpôs contra-razões.

É o Relatório.



VOTO VENCIDO

Conselheiro ANTONIO DE FREITAS DUTRA, Relator

O recurso preenche as formalidades legais, dele conheço.

A matéria trazida a julgamento desta Câmara Superior de Recursos Fiscais diz respeito a exigência de imposto de renda de pessoa física sobre ganhos de capital na alienação de participações societárias nos exercícios de 1992 e 1993.

A exigência se funda com base no artigo 1º, artigo 3º e parágrafos 1º, 2º e 3º da Lei 7.713/88 que determina textualmente:

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

Art. 2º omissis

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

§ 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 (Grifo nosso)

§ 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."

Ora, o fato gerador do tributo é a percepção dos ganhos de capital pela alienação da participação societária, tal fato ocorreu efetivamente sob a vigência da Lei acima transcrita e satisfaz plenamente a hipótese de incidência nela descrita.

Conforme consta dos documentos de fls. 28/32 a alienação deu-se em 30/01/1.991. Ressalto que as ações motivadoras da autuação foram adquiridas "ao longo dos anos" conforme consta à fl. 41, cujo documento trata-se de informação prestada pela Contribuinte.

O Relator do Acórdão recorrido labora em grave equívoco ao centrar suas razões de decidir na questão do direito adquirido que não é o cerne do litígio.

O litígio circunscreve-se a uma questão basilar, qual seja: ocorreu ou não o fato gerador da obrigação? E a resposta é positiva. Ocorreu sim.

Com efeito, em termos específicos a legislação anterior estabelecia a não incidência do imposto de renda nas alienações efetivadas após cinco anos da subscrição ou aquisição da participação societária.

A

Processo nº. : 11080.009435/95-19

Acórdão nº. : CSRF/01-03.725

Para maior clareza transcrevo os artigos 1º e 4º, alínea “d” do Decreto-Lei 1.510 de 27/12/76:

“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:

a) omissis...

b) omissis...

c) omissis...

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

A despeito do contribuinte preencher as condições acima a questão navega por outros mares, ou seja, a revogação expressa da não incidência, determinada pela Lei 7.713/88 e já mencionado linhas acima.

Com o advento da nova lei, aquela ficou sem vigor, nos exatos termos do Decreto-Lei nº 4.657, de 04 de setembro de 1942, Lei de Introdução ao Código Civil, que dispõe:

“Art. 2º - Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º - A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.”

Sabe-se que isenção, não incidência e quaisquer outras renúncias fiscais decorrem do poder de império do Estado que a qualquer tempo pode revê-la sem se falar na figura do direito adquirido posto que a renúncia fiscal é ato unilateral.



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

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.”

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.

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.

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:

Processo nº. : 11080.009435/95-19

Acórdão nº. : CSRF/01-03.725

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

Sob inspiração da matéria sumulada, vieram vários acórdãos, dentre eles o prolatado no AMS nº 95.04.33717-1/SC e, mais recentemente, o 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.”

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 BEFLEX, que teve sua vigência assegurada no art. 41, § 1º, do ADCT, até outubro de 1990. Direito adquirido reconhecido pelo acórdão, com base no ar. 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.”

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.

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

Processo nº. : 11080.009435/95-19

Acórdão nº. : CSRF/01-03.725

tem o escopo de direcionar a análise para o estudo da natureza e dos efeitos da revogação desse tipo de isenção.

Apenas para melhor aclarar a questão trago à baila dois fatos contemporâneos que por certo é do conhecimento de todos.

O primeiro deles é que até o advento da Constituição Federal de 1.988 várias categorias profissionais gozavam de isenção de imposto de renda tais como juízes, militares e parlamentares. Com a edição da nova carta magna aquelas isenções feneceram e não se tem notícias de protestos ou até mesmo ações judiciais que objetivassem o reestabelecimento daquelas excrescências, sob o manto do instituto do direito adquirido. E ressalte-se que aquelas isenção sobreviveram durante várias décadas.

O outro fato notório e até mesmo mais recente, deu-se no governo do então Presidente Fernando Collor de Mello que de uma só vez e em um único ato revogou todos os incentivos fiscais, tendo todavia recuado daquele ato embora que paulatinamente tendo em vista as pressões políticas. Também neste episódio não se cogitou do instituto do direito adquirido.

No caso em exame, caberia ao contribuinte exercer seu direito de alienação das ações sem incidência de imposto de renda antes da entrada em vigor da Lei. 7.713/88 que expressamente revogou a não incidência da qual ele fazia jus. Não sendo assim, a razão está com o Fisco.

Desta forma, pelo acima exposto e por tudo mais que dos autos consta voto por DAR provimento ao recurso da FAZENDA NACIONAL.

É como voto

Sala das Sessões - DF, em 18 de fevereiro de 2002.


ANTONIO DE FREITAS DUTRA

Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

VOTO VENCEDOR

CONSELHEIRO: VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE – RELATOR DESIGNADO

1. Ouso discordar do I. Relator, o Conselheiro Antonio de Freitas Dutra, quando, ao examinar o Recurso originário da Doua Fazenda Nacional contra o V.Acórdão 106-11.429, emanado da Colenda 6ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, entendeu de provê-lo, assim divergindo do âmbito da corrente vencedora liderada pelo I. Relator então designado, Conselheiro Luiz Fernando Oliveira de Moraes, que, ao prover o Recurso Voluntário do Contribuinte, assim deixou ementado o seu entendimento:

“IMPOSTO SOBRE GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – ISENÇÃO – Participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até 31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento de imposto sobre ganho de capital, na forma do art. 4º, letra d, do DL 1.510/76, sendo irrelevante que a alienação tenha ocorrido já na vigência da Lei nº 7.713/88.”

2. De início parece-me importante transcrever as considerações da corrente vencedora, no âmbito daquela 6ª Câmara, liderada pelo Conselheiro Luis Fernando Oliveira de Moraes e subscrita pelos Conselheiros Sueli Efigênia Mendes de Britto, Thaisa Jansen Pereira, Orlando José Gonçalves Bueno, Romeu Bueno de Camargo e Wilfrido Augusto Marques, assim deduzidas:

“Discordo do eminente Relator quanto a considerar tributável o ganho de capital decorrente da alienação de um lote de 358 mil ações, havidas até 31.10.78, conforme item 5.3.4 do voto vencido.

Como se vê, tais ações foram adquiridas e completaram cinco anos sob a propriedade da Recorrente na vigência do DL 1.510/76, daí porque reconheço a isenção prevista em seu art.



Processo nº : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

4º, alínea d, não obstante já estivesse revogado, da data da alienação, pelo art. 58 da Lei nº 7.713/88.

Nesse sentido, existem os seguintes precedentes desta e da Quarta Câmara:

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 art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76, face ao princípio do direito adquirido. (Acórdãos 106-9.343, de 18.09.97, e 9.494, de 11.11.97, Relator Cons. GENÉSIO DESCHAMPS).

GANHO DE CAPITAL – PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS – DIREITO ADQUIRIDO – A tributação sobre ganhos de capital prevista na Lei nº 7.713, art. 3º, § 3º, não alcança as situações já definidas na vigência do Decreto-lei nº 1.510/76, art. 4º, letra d, sob pena de afronta ao Direito Adquirido. (Acórdãos 104-16.543, 16.544 e 16.545, todos de 19.08.98, Relator Cons. REMIS ALMEIDA ESTOL).

Endosso as conclusões desses acórdãos, embora faça ressalvas a sua fundamentação, fortemente centrada no conceito de direito adquirido, com freqüência impertinente de invocar-se em Direito Tributário, como, de resto, em qualquer ramo do Direito Público.

Com efeito, a dinâmica da relação jurídico-tributária, que nasce a cada fato geradora e se rege pela então vigente, aliada ao imperativo constitucional de se dar igualdade de tratamento a contribuintes na mesma situação, colide com uma interpretação extensiva do direito adquirido, que tem lugar mais apropriado na proteção dos direitos e das garantias fundamentais.

É fácil imaginar-se o caos que se instalaria, com prejuízo à Administração e aos administrados, se determinado tratamento tributário, uma vez usufruído por determinada pessoa, houvesse sempre de lhe ser assegurado, independentemente de estar revogado para a generalidade dos contribuintes.

Não obstante, entendo que a lide pode ser julgada favoravelmente à Recorrente pela simples interpretação das leis tributárias em foco, à luz das disposições do Código Tributário Nacional. Senão vejamos.



Processo nº : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

É assente na doutrina e na jurisprudência que o poder de isentar apresenta simetria com o poder de tributar, sendo, na expressão consagrada, *o poder de tributar visto ao inverso*. Por conseguinte, as limitações, garantias e formalidades, que cercam obrigatoriamente o poder de tributar, haverão de aplicar-se, em igual medida, ao poder de isentar.

Nessa linha de raciocínio, as normas que regem a ocorrência do fato gerador, situação de fato e de direito suscetível de desencadear o nascimento da obrigação tributária, aplicam-se, no que couber, quando objetivo da lei for, ao contrário, o de exonerar o sujeito passivo de tal obrigação.

Note-se que, para efeitos práticos de solução da presente lide, as correntes doutrinárias, que se digladiam em torno da natureza jurídica do instituto da isenção, carecem de importância para o aplicador da lei. É indiferente seja considerada a isenção como impeditiva do surgimento do fato gerador da obrigação tributária ou como simples dispensa legal do pagamento de tributo devido, após ocorrido o respectivo fato gerador.

O ponto nuclear da controvérsia doutrinária remete à visão dualista ou unitária do tributo. SOUTO MAIOR BORGES, que se alinha entre os defensores da visão unitária, assim explica o raciocínio contrário:

O *iter* jurídico , a que recorre o raciocínio dos que entendem consistir a isenção da dispensa legal do pagamento do tributo devido, é o seguinte:

1º momento: A lei tributária incide concretamente sobre o fato gerador hipoteticamente nela previsto.

2º momento: Como decorrência da incidência da lei sobre o fato gerador, surge a respectiva obrigação tributária.

3º momento: A lei dispensa o pagamento do tributo, limitando-se, pois, a excluir a exigibilidade do crédito tributário; vale dizer que, por uma metamorfose jurídica, a lei tributária transforma o fato gerador em fato isento. (BORGES, *Isenções Tributárias*, ed. 1969, p. 163).

Esse entendimento é contraditado por MISABEL DERZI, ao atualizar obra clássica de ALIOMAR BALEEIRO:

A norma que concede a isenção altera o âmbito de validade da norma de tributação. A isenção não é superveniente ao nascimento da obrigação e do crédito. Se o fosse, ela se confundiria com a remissão. Ocorrendo fato isento, inexistente fato gerador. Não há tributo, não



Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

surge dever tributário, por força da isenção, portanto não se pode falar em hipótese ou fato gerador. A isenção exclui o crédito, que nunca nasceu, nem poderia (BALEIRO, atualizado por DERZI, *Direito Tributário Brasileiro*, ed. 1999, p. 919).

Tenham-se, pois, presentes os arts. 114 e 116, II, do CTN, segundo os quais *fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência e se considera ocorrido, tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.*

A contrario sensu, a obrigação de o sujeito ativo não constituir o crédito tributário e o correlato direito do sujeito passivo de gozar a isenção decorre de a situação jurídica definida em lei estar definitivamente constituída. Na espécie, a situação jurídica é o direito de propriedade de participação societária, pelo prazo de cinco anos, a contar da data de subscrição ou de aquisição por outro meio, conforme art. 4º, letra d, do DL 1.510/76, reproduzido no item 4.6 do voto vencido.

A conclusão é válida, tanto se considere que a relação jurídica tributária receba primeiramente o impacto da regra de tributação e, a seguir, da regra isentiva (visão dualista), como sofra de logo a incidência da regra isentiva (visão unitária). Com ou sem obrigação tributária preexistente, é certo que, antes ou acima do fato apontado como gerador da exigência posta nos autos, consolidou-se a situação jurídica propiciadora da isenção, de onde concluo que a hipótese está mais próxima do ato jurídico perfeito do que propriamente do direito adquirido, embora o apelo a um e outro seja desnecessário para a boa solução do litígio.

É importante ressaltar-se a natureza objetiva da isenção, a impedir constituição de crédito tributário sobre fatos e atos relacionados com a matéria tributável, diversa da isenção subjetiva, dirigida a aspectos pessoais do sujeito passivo. Nesta, não já de se cogitar que situações de fato ou de direito ali previstas possam irradiar efeitos em relação a fatos geradores ocorridos após revogação da regra isentiva, pois a sujeição passiva é uma relação jurídica definida a cada fato gerador.

Naquela, ao revés, isso pode ocorrer, visto se reportar, na identificação da matéria tributável, ao próprio fato gerador. Assim é na espécie: participações societárias com mais de cinco anos sob a titularidade de uma mesma pessoa, completados até



Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

31.12.88, trazem a marca de bens exonerados do pagamento de imposto sobre ganho de capital.

Tais as razões, voto por dar provimento parcial ao recurso para reconhecer a isenção do ganho de capital na alienação do lote de 358.000 ações, acompanhando, quanto ao mais, o voto do eminente Relator.!"

3. Neste passo tenho que, embora vencido em hipótese semelhante, bem centrou 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.



Processo nº : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

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



Processo nº : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

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 ordinária 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



Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

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 guarnecimento.

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, tornando assim inválidas as considerações de mérito do l. 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.

.....



Processo nº. : 11080.009435/95-19
Acórdão nº : CSRF/01-03.725

§ 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”:*

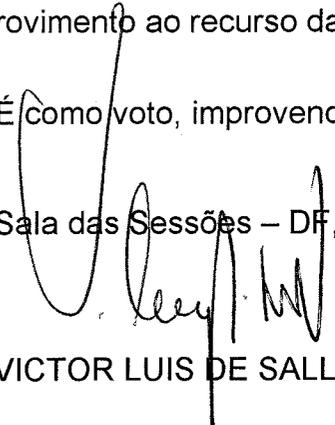
“A revogação distingue-se da anulação, nos seus efeitos: esta age sobre o passado; aquela, sobre o futuro, obediente ao princípio da irretroatividade. Os fatos novos não são regidos pela norma revogada, mas os anteriores continuam a sê-lo.”

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

4. Os fundamentos reportados no item anterior são ora renovados para negar-se provimento ao recurso da Fazenda Nacional.

É como voto, improvendo, pois, o recurso.

Sala das Sessões – DF, em 18 de fevereiro de 2002


VICTOR LUIS DE SALLES FREIRE