

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

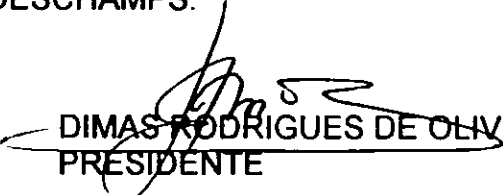
Processo nº. : 11080.010071/95-00
Recurso nº. : 10.463
Matéria : IRPF - EXS.: 1991 a 1993
Recorrente : ARY ERNESTO GRUENDLING
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 11 DE NOVEMBRO DE 1997
Acórdão nº. : 106-09.494

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.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por ARY ERNESTO GRUENDLING.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA e HENRIQUE ORLANDO MARCONI (Relator). Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro GENÉSIO DESCHAMPS.

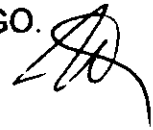

DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE


GENÉSIO DESCHAMPS
RELATOR DESIGNADO

FORMALIZADO EM: 29 JAN 1998

RP/106-0.414

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros MÁRIO ALBERTINO NUNES, WILFRIDO AUGUSTO MARQUES, ANA MARIA RIBEIRO DOS REIS, ROMEU BUENO DE CAMARGO e ADONIAS DOS REIS SANTIAGO.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494
Recurso nº. : 10.463
Recorrente : ARY ERNESTO GRUENDLING

RELATÓRIO

Foi emitida contra **ARY ERNESTO GRUENDLING**, já qualificado às fls. 137 dos presentes autos, a notificação de fls. 128, para pagamento de Imposto de Renda Pessoa Física, em virtude de omissão de ganhos de capital obtidos na alienação de ações das empresas Fumossul Indústria e Comércio e Losepart Participações Societárias S/A.

Segundo foi apurado pela Fiscalização os valores dos ganhos de capital excederam os que foram oferecidos à tributação pelo Contribuinte, implicando no lançamento de Imposto de Renda no valor originário de 39.496,29 UFIR.

Por não se conformar com a exigência tributária, o Interessado a impugnou às fls. 137, manifestando-se expressamente contrário aos valores dados às ações da Fumossul, sem mencionar as da Losepart S/A, silenciando, inclusive, sobre o valor de aquisição a elas atribuído, que foi zero.

Com base no artigo 4º, do Decreto-Lei N° 1.510/76, o Impugnante afirmou que, após decorridos cinco anos da data da subscrição ou aquisição, não incidirá o Imposto de Renda nas alienações de qualquer participação societária. E que as referidas disposições legais só foram revogadas pela Lei 7.713/88, sendo certo que todas as alienações até 22/12/83 permanecem abrangidas pela “**não incidência**”.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Entende, ainda, **“ser perfeitamente legal a utilização do valor patrimonial como custo de aquisição, para apuração do valor do ganho de capital.”** Também faz referência à não consideração das bonificações em ações que já haviam sofrido tributação.

Assevera também que **“a diferença havida entre a aquisição e o valor de um bem também não se trata de provento”**, pois lhe falta o requisito essencial **“que é o ganho que importe em acréscimos patrimoniais.”**

Transcreve várias ementas de Acórdãos de Tribunais de Justiça e o artigo 96, da Lei 8383/91 e efetua novos cálculos com os valores que entende corretos, concluindo que não tem nada a pagar, pelo contrário, lhe cabe a restituição de CR\$ 534.326,63.

A autoridade “a quo” não acolheu nenhuma das ponderações impugnatórias e proferiu a Decisão Nº 015/025/96, de fls. 148, cuja ementa leio em sessão.

Argumenta o julgador monocrático que a impugnação se refere apenas às ações da Fumossul, não se considerando impugnado, portanto, o valor de aquisição das ações da empresa Losepart S/A.

Afirma ainda que o Impugnante está se confundindo sobre a aplicabilidade do DL Nº 1.510/76, que se refere às **“alienações de participações societárias havidas até 22/12/83”**, não alcançando o período de que trata o presente processo (06/06/91), em plena vigência da Lei 7.713/88.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Também as datas de alienação e aquisição são confundidas pelo Contribuinte e o ganho de capital aqui referido é legalmente tributável nos termos do artigo 1º, 3º § 1º, 2º e 3º, da Lei 7.713/88, que transcreve às fls. 150, que leio em sessão.

O que se tributou, portanto - prossegue o julgador monocrático - foi o rendimento obtido a partir de 01 de janeiro de 1.989, pois a nova lei - a Nº 7.713/88 - revogou expressamente o Decreto-Lei Nº 1.510/76 e o ganho de capital de que tratam os presentes autos passou a ser legalmente tributável.

Leio também em sessão, os artigos 1º e 2º do Decreto 73.529/74, transcritos pelo julgador singular às fls. 151, sobre a aplicação da jurisprudência judicial às orientações administrativas, quando contrárias a estas e a observação feita a respeito da indexação do valor do ganho e da correção monetária (fls. 152).

Ao final de seu decisório, a autoridade julgadora de primeira instância autoriza a formação de autos apartados para a cobrança da parte não contestada pelo Contribuinte, no valor de 2.837,47 UFIR.

Demonstrando seu inconformismo, o Interessado retorna ao processo protocolizando, tempestivamente, Recurso dirigido a este Conselho, onde, diz reiterar sua argumentação impugnatória, não se referindo, em momento algum, contudo, ao Decreto-Lei Nº 1.510/76, ponto basilar de sua defesa na primeira instância. Contesta, por fim, o lançamento referente às ações da Losepart, requerendo diligências e perícias, matérias não suscitadas na Impugnação.

É o Relatório.



4

✓



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

VOTO VENCIDO

Conselheiro HENRIQUE ORLANDO MARCONI, Relator

O Recurso é tempestivo e interposto na forma da Lei. Dele tomo conhecimento.

Os detalhados levantamentos de fls. 116/126, com "DEMONSTRATIVOS DOS FATOS E ENQUADRAMENTOS LEGAIS" e "DEMONSTRATIVOS DE APURAÇÃO DO IMPOSTO DE RENDA" não deixam dúvidas quanto à correção da decisão recorrida.

No Recurso, o Contribuinte se limita a ratificar as alegações feitas na primeira instância, baseando-as, novamente, em dispositivos legais que não tinham vigência à época da ocorrência do fato gerador, não mencionando uma vez sequer o Decreto-Lei Nº 1.510, em que lastreara sua peça impugnatória.

Não há mesmo que se falar em **direito adquirido** - e o Recorrente percebeu claramente isso - quando, na verdade, não chegou a haver, "in casu", nem mesmo **expectativa de direito**. Uma lei concede um favor fiscal, outra lei o revoga, isso é rotina dentro do Direito Tributário. Assim ocorre nos casos de "não incidência", isenção, remissão, anistia. Ou seja, em todos os casos em que são concedidos os chamados "favores fiscais", sem exceção. Quando se trata de suspensão, extinção ou exclusão de crédito tributário, é regra geral que os beneficiários não gozam do privilégio do **direito adquirido**, pois se assim fosse, uma lei concedendo isenção, remissão ou anistia seria eterna, jamais poderia ser revogada, por mais absurdos que pudessem ser seus termos. Nem mesmo a moratória em caráter individual gera direito adquirido, como está expresso no artigo 155, do CTN. Igualmente, encontramos a frase "**o despacho referido neste**"

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

artigo não gera direito adquirido", quando se trata de REMISSÃO (artigo 172, parágrafo único), ISENÇÃO (artigo 179, parágrafo 1º) e ANISTIA (artigo 182, parágrafo único).

Quanto à pretensão do Apelante de requerer perícia na fase recursal e de impugnar, também somente na segunda instância, o lançamento referente às ações da Losepart - Participações Societárias S/A, é flagrante tratar-se de matérias preclusas, das quais não se toma conhecimento.

Também carece de consistência a tese da defesa, segundo a qual a autoridade julgadora teria considerado erroneamente como sendo ZERO o custo de aquisição de ações bonificadas. Desde que não houve desembolso por parte do Recorrente - e é certo que não houve - o custo de aquisição é realmente ZERO. Além do mais não foi trazido aos autos indício algum da existência de ações bonificadas entre as vendidas pelo Contribuinte.

O que se tributou, na verdade, foi o valor do ganho de capital, com base nos artigos 1º e 3º, da Lei 7.713/88, nada mais que isso.

Enfim, entendo ter sido muito bem elaborada e fundamentada a decisão recorrida, não tendo o Apelante, em nenhum momento, se preocupado em contrapor razões suficientes para elidir o decisório singular, que mantenho em todos os seus termos, para **NEGAR PROVIMENTO** ao Recurso.

Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1997


HENRIQUE ORLANDO MARCONI

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

VOTO VENCEDOR

Conselheiro GENÉSIO DESCHAMPS, Relator Designado

Com todo o respeito ao brilhante voto do eminente Conselheiro Relator, contudo, dele me permito discordar.

Analisando-se o presente processo, verifica-se que o mesmo versa sobre exigência de imposto de renda de pessoa física sobre ganhos de capital, apurados pela fiscalização, no exercícios de 1992 e 1993 (anos-base de 1991 e 1992).

Do seu contexto, há um aspecto, levantado pelo RECORRENTE, que merece uma melhor análise. Ele diz respeito sobre a exigência do imposto de renda, sobre ganhos de capital, com base no art. 3º da Lei nº 7.713/88, com observância do disposto nos arts. 15 a 22 do mesmo diploma, em confronto com a sistemática anterior a esta lei, que estabelecia que não haveria incidência de imposto nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação (alínea "d" do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76), extensivo às bonificações de ações, delas decorrentes.

Com efeito o art. 3º da Lei nº 7.713/88 prescreve a incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital auferidos por pessoas físicas nas alienações de bens e direitos de sua propriedade, definindo o seu § 3º o seu conceito e a forma de apuração, como se vê:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

“§ 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.” (destaques nossos).

Os artigos 15 a 22 da lei em comento, regulam a determinação do custo de aquisição dos bens e direitos, o valor de transmissão, as exclusões de incidência, inclusive no caso de imóveis os percentuais de redução em função das datas de aquisições e forma de pagamento do imposto. Ressalte que dentre as exclusões não estão contempladas as aquisições de participações efetivadas há mais de 5 (cinco) anos antes da data da alienação.

O RECORRENTE em sua impugnação, cujos termos reiterou como parte integrante de seu recurso, ao contrário do que mencionou o eminente Relator, questiona a exigência alegando ser aplicável o disposto no art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76 (fls. 138).

Com efeito, em termos específicos, a legislação anterior (Decreto Lei nº 1.510/76 - regulado pelo art. 40 do RIR/80, baixado com o Decreto nº 85.450/80), para apuração do lucro na alienação de participações, estabelecia as mesmas regras impostas pela Lei nº 7.713/88, com pequenas alterações que são irrelevantes para análise do presente caso. Mas esta legislação, dentre outras exclusões, estabelecia a não incidência do imposto nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data subscrição ou aquisição da participações. É isto o que prescrevia a alínea “d” do art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/76, “in verbis”:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

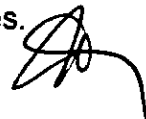
- “Art. 4º - Não incidirá o imposto de que trata o art. 1º:
- a) nas negociações, realizadas em Bolsa de Valores, com ações de sociedades anônimas;
 - b) pelo espólio, nas alienações “mortis causa”;
 - c) nas alienações em virtude de desapropriações por órgão públicos;
 - d) **nas alienações efetivadas após decorrido o período de 5 (cinco) anos da data da subscrição ou aquisição da participação.**” (destaques nossos).

Vale acrescentar, ainda, para melhor entendimento e aplicação do previsto nos arts. 1º e 4º, ainda, o que prescrevia o art. 5º do mesmo diploma legal, a saber:

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

Fundamentado nestas disposições e no fato de que as aquisições das ações da FUMOSSUL S.A. haviam sido adquiridas em 23.05.83, o RECORRENTE alegou não proceder a exigência, pois que “as alienações societárias havidas até 22.12.83 permanecem abrangidas pela “não incidência” do imposto de renda, pois não é crível, nem admissível que, depois de reconhecida a não incidência em relação à alienação de tais participações, viesse o novo texto legal simplesmente desconsiderar esta situação que se consolidara”.

Tal argumentação não foi aceita em primeira instância, tendo o RECORRENTE, em seu recurso, pedido o reexame da matéria, ratificando integralmente os termos de sua defesa, dando-as por integralmente reproduzidas no ato recursal (fls. 159), além de aduzir outras considerações.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Muito embora o RECORRENTE não tenha se aprofundado na sua argumentação a respeito deste aspecto, ela deixa entrever em seus termos, que a não incidência do imposto que pleiteia já havia sido incorporada ao seu patrimônio e que não poderia ser modificada por legislação posterior. Ou seja, a questão se vincula a existência ou não do direito adquirido frente a legislação posterior.

Num primeiro momento, a par de ser erigido como princípio constitucional fundamental (art. 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal vigente) deve-se atentar, para o caso, o que preceitua o art. 6º da Lei de Introdução ao Código Civil Brasileiro (Decreto nº 4.657, de 04.09.42), quanto a vigência de lei nova e, em especial, no que diz respeito a definição legal de direito adquirido. Assim reza tal dispositivo:

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

§ 1º.

§ 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.

§ 3º.

(destaques nossos).

Também, buscando-se o conceito de "direito adquirido", encontramos no "Vocabulário Jurídico", de autoria do eminente "De Plácido e Silva" (Ed. Forense, 1989 - edição universitária -, vol. II, 1º edição, pg. 77), o seguinte:



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

"Direito adquirido - derivado de *acquisitus*, do verbo latino *acquirere* (adquirir, alcançar, obter), *adquirido* quer dizer *obtido*, já *conseguido*, *incorporado*.

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

(...)

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

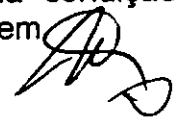
- a) sucedido o fato jurídico, de que se originou o direito, nos termos da lei, tenha sido integrado no patrimônio de quem o adquiriu;
- b) resultado de um fato idôneo, que o tenha produzido em face da lei vigente ao tempo, em que tal fato se realizou, embora não tenha apresentado ensejo para fazê-lo valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico já sucedido.

O direito adquirido tira a sua existência dos fatos jurídicos passados e definitivos, quando o seu titular os pode exercer. No entanto, não deixa de ser adquirido o direito, mesmo quando o seu exercício dependa de um termo prefixado ou de condição preestabelecida, inalterável a arbítrio de outrem." (em itálico, do autor).

Por sua vez, o insigne R. Limongi França em sua obra "A Irretroatividade das Leis e o Direito Adquirido", ao analisar a definição constante do texto legal, sobre direito adquirido, assim expressou:

"... decompondo-se os termos do preceito em foco, chegamos a conclusão de que, para o legislador, são Direitos Adquiridos:

1. o direito que seu titular possa exercer;
2. o direito que alguém, como representante de seu titular, possa exercer;
3. o direito cujo começo de exercício tenha termo fixo;
4. o direito cujo começo de exercício tenha condição preestabelecida inalterável a arbítrio de outrem.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

A nosso ver, a substância do conceito está unicamente no primeiro elemento da análise acima exposta.

Direito Adquirido, em suma, para o legislador, é aquele que o seu titular pode exercer.

Já o eminente José Afonso da Silva (in "Curso de Direito Constitucional Positivo", Malheiros Editores, 1995, 10ª edição, pag. 413), ao tratar da vinculação dos conceitos de Direito Subjetivo e Direito Adquirido, assim expressou:

"... cumpre relembrar o que se disse acima sobre o *direito subjetivo*: é um direito exercitável segundo a vontade do titular e exigível na via jurisdicional quando o seu exercício é obstado pelo sujeito obrigado a prestação correspondente. Se tal direito é exercido, foi devidamente prestado, tornou-se situação jurídica consumada (direito consumado), direito satisfeito, extinguiu-se a relação jurídica que o fundamentava. Por exemplo, quem tinha o direito de casar de acordo com as normas de uma lei, e casou-se, seu direito foi exercido, consumou-se. A lei nova não tem o poder de desfazer a situação jurídica consumada. A lei nova não pode descasar o casado, porque estabeleceu regras diferentes para o casamento.

Se o direito subjetivo não foi exercido, vindo lei nova, transformou-se em *direito adquirido*, porque era direito exercitável e exigível à vontade de seu titular. Incorporou-se no seu patrimônio, para ser exercido quando convier. A lei nova não pode prejudicá-lo, só pelo fato de o titular não o ter exercido antes.

Vejamos agora a situação do RECORRENTE, ora em análise, frente a estes aspectos doutrinários e legais.

Está bem evidenciado que o RECORRENTE era proprietário de participações societárias, adquiridas em 23.05.83. Em 23.05.88, completou o prazo de cinco anos. A partir desse momento, então, adquiriu o direito de promover a alienação das mesmas sem que houvesse qualquer incidência do

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

imposto de renda sobre o resultado apurado na operação. E mais, a partir do término do prazo quinquenal estabelecido, o RECORRENTE poderia, por sua livre e espontânea vontade, promover a alienação das participação em comento, **no momento que fosse de seu interesse**, sem que a lei impusesse qualquer condição ou prazo para a sua realização.

Portanto, dentro dessa situação, o direito de alienar as ações da FUMOSSUL sem incidência do imposto de renda já integrara o patrimônio do RECORRENTE, e não mais lhe poderia ser tirado por uma lei posterior. A nova lei somente se aplicaria às situações em que não tivesse havido ainda essa integração. Não era o caso de mera expectativa de direito, mas sim de direito consolidado, como argüiu o RECORRENTE.

Somente para complementar e exemplificar, a questão do direito adquirido e sua integração ao patrimônio individual das pessoas já foi muito apreciado no campo do direito público, e muito especialmente na questão de vantagens deferidas aos funcionários públicos, não usufruídas, e de aposentadorias.

As lições e conclusões sobre o tema, são taxativas e “mutatis mutandis”, se aplicam como uma luva também ao caso analisado. Vale aqui citar, inicialmente, o raciocínio prático trazido pelo ilustre doutrinador Celso Antônio Bandeira de Mello (in “Ato Administrativo e Direitos dos Administrados”, Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 1981, pags. 112/113), que diz:

“Segue daí que uma vantagem funcional, por exemplo, constituída no passado e cujos efeitos juridicamente se perfizeram, consumando-se, está consolidada, ainda que não tenha sido fruída. Isto é, os efeitos materiais podem não ter sucedido, mas se os efeitos jurídicos já se completaram, nenhuma regra nova pode alcançá-la, pois, de direito a situação já estará definida.”
(...)

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

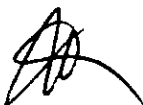
Os efeitos do direito se perfizeram totalmente, no sentido de que a integridade do direito já era, no passado disponível para o funcionário, Isto é, o momento da efetiva percepção da utilidade proporcionada pelo direito (descanso por um trimestre) se localizava inteiramente em tempo de regresso”.

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 a 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, pag. 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 outro motivo fático (não jurídico)”.



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

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 (pg. 191):

"Aí é que, data vênia, divirjo. Um direito adquirido não se pode transmutar-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 de o fazerem imediatamente, em massa, como costuma ocorrer, com graves ônus para os cofres públicos, continuem trabalhando, sem que o tesouro tenha de pagar, em cada caso, a dois, ao novo servidor em atividade e ao inativo." (destaques nossos).

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

No caso, a data limite fixado pela lei era o decurso do prazo de 5 (cinco), durante o qual, o contribuinte devia manter em sua propriedade as participações societárias, para fazerem jus a não incidência do imposto de renda. Decorrido este prazo houve inequívoca aquisição de direito, factualmente consolidada, e que não podia mais ser modificada por nova lei, sob pena de violação deste princípio, conjugado com o da irretroatividade da lei, que tem estreita vinculação com o primeiro. Consequentemente não mais era uma expectativa de direito, como deixou bem claro o eminente Ministro acima citado.

E, vale ressaltar, que a justificativa do princípio da irretroatividade da lei tributária deflui da necessidade de assegurar-se, às pessoas, a segurança e certeza quanto aos seus atos pretéritos em face da lei. A existência desse princípio, junto com outros princípios, obriga aos Poderes, especialmente o Executivo, a planejarem com um mínimo de seriedade e antecedência a política tributária.

Ademais, no caso em espécie, deve-se deixar bem claro de que a disposição da Lei nº 7.713/88, em que se funda a exigência, não está sendo inquinada de inconstitucional, o que efetivamente não é. A questão é meramente de interpretação, para sua aplicação em relação a fatos pretéritos face ao princípio de direito adquirido, previsto tanto na legislação constitucional como na infra-constitucional.

Em relação a observância do "direito adquirido" pela Lei nº 7.713/88, vale também destacar que este aspecto o legislador pretendia manter, embora não tenha deixado expresso. Este ponto pode ser evidenciado, quando se tratou também sobre incidência do imposto de renda sobre ganhos de capital auferidos na alienação de imóveis. É que no art. 18 do referido diploma manteve, taxativamente, a situação anterior prescrita até a data da vigência da nova Lei (7.713/88), em sua integridade.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

E a manutenção desse direito era intenção do legislador, como se depreende dos termos do item 26 da exposição de motivos (nº 351, de 14.10.88 - DCN-Seção I, 21.09.88, pag. 3.334) que acompanhou o "projeto de lei" em questão remetido pelo Poder Executivo para apreciação pelo Poder Legislativo, e que assim expressa:

"26 - Segundo o projeto, serão tributados os ganhos de capital decorrentes da alienação de bens e direitos diversos. Para se proceder à passagem da sistemática anterior para a pretendida, **o art. 18 preserva o direito** de se considerar, como redução da base tributável, o percentual de 5% por ano de posse do bem para os imóveis possuídos até 31.12.88." (destaque nosso).

Efetivamente, essa situação, por suas características, ao contrário das regras relativas à alienação de participações, não poderia ficar simplesmente ao sabor da legislação anterior. A sua situação era "sui generis" com uma redução do ganho de capital em função da quantidade de anos de propriedade, a contar do ano de aquisição, que na sistemática anterior era fixado em percentual de 5% para cada ano decorrido.

Já no caso das participações, a questão era fixa, ou seja, em 31.12.88 dever-se-ia, simplesmente, verificar se haviam ou não decorridos os 5 (cinco) estabelecidos pela legislação anterior, para gozo da não incidência. Se até aquela data o contribuinte se encontrava de posse de participações há mais de 5 (cinco) anos, seu direito automaticamente estaria preservado, sem necessidade de edição de qualquer outra disposição legal posterior específica para assegurar um direito que já integrara seu patrimônio, pois já assegurado por leis vigentes.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Assim, vejo como improcedente a exigência fiscal objeto deste processo, não só em relação à alienação das ações da FUMOSSUL S.A. - Indústria e Comércio, que possuem sua data de aquisição perfeitamente determinadas, como também em relação as ações da LOSEPART - Participações Societárias S.A., que o ato fiscal diz terem sido todas derivadas de aquisição a custo "zero" (0), sem especificação das datas em que houvessem sido adquiridas. Em relação a estas explico.

O RECORRENTE deixou bem claro na Declaração de Bens, que anexou à sua Declaração de Rendimentos do exercício de 1992 (ano-base de 1991) (fls. 06) que era detentor, em 31.12.90 de 100.000 (cem mil) ações da FUMOSSUL, que sofreram a seguinte movimentação:

- a) a FUMOSSUL foi cindida, em 22.01.91, de cuja operação a RECORRENTE passou a ser titular de 105.000 ações da cindenda LOSEPART, que foram vendidas;
- b) as ações da FUMOSSUL foram vendidas.

Do documento relativo à cisão da FUMOSSUL, com a versão do patrimônio para a nova sociedade constituída LOSEPART, nas deliberações sobre a composição do capital da primeira ficou determinado que em decorrência da cisão, o seu capital seria reduzido, mas permanecia com a mesma quantidade de ações, já que as mesmas não possuíam valor nominal e, conseqüentemente, o número de ações de que cada acionista da sociedade é titular permanecerá inalterável. Já, por força da cisão, a nova sociedade (LOSEPART) teria um capital com a mesma quantidade de ações da empresa cindida e seriam atribuídas aos seus acionistas a mesma quantidade de ações que também possuíam nesta, obedecidos os percentuais de participação (fls. 60).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Em outras palavras, no caso do RECORRENTE, como esta possuía 100.000 ações na FUMOSSUL, continuaria a possuir a mesma quantidade, observados os critérios de redução do capital da sociedade sem modificação da quantidade de ações, e receberia, em função do patrimônio vertido, 105.000 ações da LOSEPART. Ou seja, continuou a ter 80.000 ações da FUMOSSUL e passou a ter mais 105.000 ações da LOSEPART. Essa foi a situação aprovada através da operação da cisão.

Então a RECORRENTE possuía essas quantidades de ações para alienar, como o fez, e foi reconhecido na Notificação de Lançamento (fls. 104 e 105).

Pelo que acima foi exposto, se nota perfeitamente que as ações da LOSEPART são derivadas das ações da FUMOSSUL, em decorrência de um processo de cisão, e que a defesa no que diz respeito à aplicação do Decreto-lei nº 1.510/76, que acima foi analisado, foi enfocado exclusivamente em função das ações da FUMOSSUL, que tiveram uma data de aquisição perfeitamente identificada (25.03.91), sem qualquer questionamento pela fiscalização, que inclusive adotou esta data.

Ora, como já se evidenciou anteriormente, o art. 5º do Decreto-lei nº 1.510/76, é taxativo no sentido de que para efeitos da tributação nele prevista, presume-se que as alienações referem-se às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que **as bonificações são adquiridas a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem.**



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Por sua vez, a Portaria Ministerial nº 454/77, em seu item 5, esclareceu o conteúdo do art. 5º do Decreto-lei nº 1.510/76, para sua aplicação prática, dizendo que "presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e as bonificações recebidas devem ser rateadas segundo as datas e quantidades originariamente subscritas ou adquiridas, já acrescidas dos rateios de bonificações anteriores".

No caso, está evidente no processo que houve apenas uma aquisição de ações da FUMOSSUL em 23.05.83, pelo que deve-se reputar, como realmente foi feito, que as bonificações que a ela correspondem, à mesma data devem se remeter, não importando se seu custo foi zero, já que está-se diante de uma situação de não incidência.

De outro lado, como as ações da LOSEPART derivam das ações da FUMOSSUL, devem receber o mesmo tratamento e devem ser tidas como adquiridas naquela mesma data, mesmo que a operação de cisão tenha ocorrido a posteriori. Essa inclusive é a orientação da Secretaria da Receita Federal, através do Parecer Normativo CST nº 39/81, cuja ementa é bem clara e assim estabelece:

"O prazo de cinco anos, a que se refere o art. 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/76, é contado da data da subscrição ou aquisição originárias, não tendo relevância, para fins tributários, a data em que, em virtude da fusão, incorporação ou cisão, tenha havido a emissão ou entrega de novos títulos representativos da participação societária, ou em que a eles se tenha feito jus, desde que em substituição e na mesma proporção da participação anteriormente possuída.

(...)

Ora, no caso, nem estava o direito subordinado a condição, pois, ao entrar em vigor a nova lei, o impetrante já satisfizera todos os requisitos, exigidos pela lei antes vigente, para aquisição do direito.

MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Portanto, à vista do acima exposto, as ações da LOSEPART, de propriedade do RECORRENTE, por terem advindo da cisão da FUMOSSUL, devem ser consideradas como adquiridas, não na data em que a operação de cisão ocorreu, mas sim na data em que foram subscritas ou adquiridas as ações da FUMOSSUL.

Vale aqui ressaltar, que se prevalecesse a exigência tributária imposta através da Notificação Fiscal que deu origem a este processo, verificar-se-á que, na apuração do ganho de capital, não foram observados estes aspectos, já que consideram de custo zero as aquisições da LOSEPART e o custo de aquisição somente foi considerado nas ações da FUMOSSUL.

Em todo o caso, fica evidente que as ações da LOSEPART foram adquiridas em 23.05.83, ou seja na mesma data de aquisição das ações da FUMOSSUL, das quais derivam em razão da operação de cisão, mesmo que esta tenha se realizado em 22.01.91.

Em assim sendo, a elas se aplicam os mesmos argumentos relativos a aplicação do princípio adquirido, pelo que, tanto à alienação das ações da FUMOSSUL quanto às ações da LOSEPART se aplicam o regime de não incidência do imposto de renda sobre o resultado ou ganho de capital apurado nas operações realizadas, pois esse aspecto já havia se incorporado ao patrimônio da RECORRENTE sob a égide da legislação anterior (Decreto-lei nº 1.510/76).



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

Pelo exposto e por tudo o mais que do processo consta, conheço
do recurso por tempestivo e apresentado na forma da lei, e lhe dou provimento.



Sala das Sessões - DF, em 11 de novembro de 1997


GENÉSIO DESCHAMPS



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES

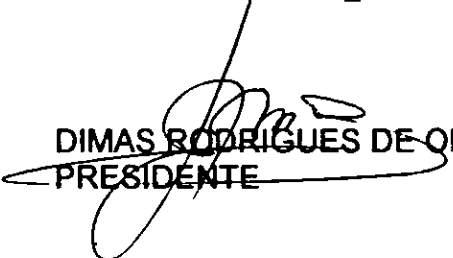
Processo nº. : 11080.010071/95-00
Acórdão nº. : 106-09.494

INTIMAÇÃO

Fica o Senhor Procurador da Fazenda Nacional, credenciado junto a este Conselho de Contribuintes, intimado da decisão consubstanciada no Acórdão supra, nos termos do parágrafo 2º, do artigo 40, do Regimento Interno, com a redação dada pelo artigo 3º da Portaria Ministerial nº. 260, de 24/10/95 (D.O.U. de 30/10/95).

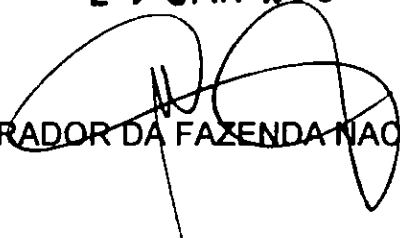
Brasília-DF, em

29 JAN 1998


DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE

Ciente em

29 JAN 1998


PROCURADOR DA FAZENDA NACIONAL