



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
SEXTA CÂMARA

Processo nº. : 11080.014757/95-34
Recurso nº. : 09.232
Matéria : IRPF – EXS.: 1992 e 1993
Recorrente : SIRIO PEDRINHO SCHABRACH
Recorrida : DRJ em PORTO ALEGRE - RS
Sessão de : 08 DE JUNHO DE 1999
Acórdão nº. : 106-10.834

ISENÇÃO – A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei, a qualquer tempo, desde que observado o princípio da anterioridade da lei.

GANHO DE CAPITAL - É devido o imposto pelo ganho de capital decorrente da alienação de participação societária, independentemente da tributação dos lucros, na pessoa jurídica, que implicaram no aumento do valor patrimonial das ações.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – é válido o lançamento de ofício quando se constata a existência de declaração inexata, tendo esta implicado em recolhimento de tributo inferior ao devido.

MULTA – A aplicação de penalidades tributárias se faz de acordo com os dispositivos legais vigentes na data cumprimento da obrigação.

TRD – Exclui -se da exigência tributária a parcela pertinente à variação da TRD como juros, no período de fevereiro a julho de 1991 (IN - SRF nº 32/97).

REDUÇÃO DA MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO – reduz-se o percentual da multa de ofício aplicada de 100% para 75% (Ato Declaratório Normativo – CST nº 01/97).

Recurso negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por SIRIO PEDRINHO SCHABRACH.

ACORDAM os Membros da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, por maioria de votos, NEGAR provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que passam a integrar o presente julgado. Vencidos os Conselheiros Romeu Bueno de Camargo (Relator) e Wilfrido Augusto Marques. Designada para redigir o voto vencedor, a Conselheira Sueli Efigênia Mendes de Britto.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834


**DIMAS RODRIGUES DE OLIVEIRA
PRESIDENTE**


**SUELLEGENIA MENDES DE BRITTO
RELATORA DESIGNADA**

FORMALIZADO EM: 25 OUT 2000

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros LUIZ FERNANDO OLIVEIRA DE MORAES, THAISA JANSEN PEREIRA e RICARDO BAPTISTA CARNEIRO LEÃO. Ausente, justificadamente, a Conselheira ROSANI ROMANO ROSA DE JESUS CARDOZO.

dpb

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834
Recurso nº. : 09.232
Recorrente : SIRIO PEDRINHO SCHABRACH

RELATÓRIO

Contra o contribuinte acima identificado foi emitida notificação de lançamento para pagamento de Imposto de Renda Pessoa Física, em virtude de omissão de ganho de capital obtidos na alienação de ações das empresas Fumosul Indústria e Comércio e Losepart Participações Societárias S/A.

Às fls. 131, o contribuinte apresentou impugnação ao feito fiscal, por entender ser integralmente indevido o lançamento, discordando dos valores dados às ações da Fumosul e da Losepart.

Invocando o Decreto-Lei n. 1.510/76, afirma que, após decorridos cinco anos da data da subscrição ou aquisição, não pode incidir o Imposto de Renda nas alienações de qualquer participação societária, sendo que referidas disposições legais somente foram revogadas pela Lei n. 7.713//88, sendo que até 22/12/83 permanecem abrangidas pela não incidência.

Afirma ser legal a utilização do valor patrimonial com custo de aquisição, para apuração do valor do ganho de capital, fazendo referência à não consideração das bonificações em ações abrangidas pela não incidência, e também que a diferença havida entre a aquisição e o valor de um bem também não se trata de provendo, pois lhe falta o requisito essencial que é o ganho que importe em acréscimo patrimonial, apresentando novo cálculo do valor de aquisição, baseado em documentação comprobatória de aquisições, não localizada à época da intimação.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

Transcreve várias ementas de Acórdãos de Tribunais de Justiça e questiona, ainda, a imposição das penalidades de 50%, 80% e 100% e a aplicação da TRD.

A decisão da autoridade julgadora da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Porto Alegre acolheu em parte as argumentações do contribuinte pela análise da documentação comprobatória de aquisição, entendendo ser procedente o justificativas que modificam o valor tributável originariamente lançado como pretende o impugnante decidindo alterar o crédito tributário original.

Inconformado o contribuinte apresentou, tempestivamente, Recurso Voluntário a este Colegiado, onde reitera suas razões de impugnação.

Intimada a se manifestar, a Douta Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional apresentou suas contra-razões ao Recurso Voluntária requerendo a manutenção da decisão recorrida.



É o Relatório



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

VOTO VENCIDO

Conselheiro **ROMEUBUENO DE CAMARGO**, Relator

Verifica-se no presente processo que permanece a discussão sobre a exigência de Imposto de Renda incidente sobre ganhos de capital, apurados na alienação de participações societárias.

Ao procedermos a análise dos autos, constatamos que o litígio fiscal instaurado, decorre da alienação de ações das Empresas Fumosul Indústria e Comércio e Losepart Participações Societárias S/ª

Processo idêntico a esse, envolvendo as mesmas empresas e o contribuinte **ARY ERNESTO GRUENDLING**, foi julgado por esta mesma Câmara deste Conselho em 11 de novembro de 1997, quando foi acolhida a pretensão do contribuinte pela maioria dos conselheiros.

O brilhante voto vencedor, da lavra do ilustre conselheiro **GENÉSIO DESCHAMPS**, aborda com precisão os termos legais que envolvem a matéria. Na ocasião, filiei-me à corrente vencedora por compartilhar do mesmo entendimento, e agora, tendo em vista tratar-se da mesma matéria, peço vênica para adotar aquele notável voto do emérito Dr. **GNÉSIO DESCHAMPS**, para amparar minha posição no presente julgamento.

Dessa forma, tomo a liberdade de transcrever as lúcidas argumentações daquele voto vencedor

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

***VOTO VENCEDOR**

Conselheiro GENÉSIO DESCHAMPS, Relator

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:

"§ 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).

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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":

"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 : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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, 1 º edição, pg. 77), o seguinte:

"Direito adquirido - derivado de *acquisirus*, 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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.

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 lembrar 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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 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. 1121113), 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."

(...)

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".

41



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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:

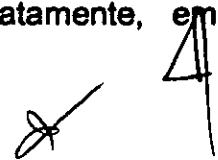
. . . não há confundir a aquisição do direito com o seu exercício. O direito está adquirido quando alguém possa exercer, mesmo que não o tenha exercido, quer por conveniência própria ou por outro motivo fático (não jurídico)".

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 destacara 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 de o fazerem imediatamente, em



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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."
(destaques nossos)

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.

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

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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.

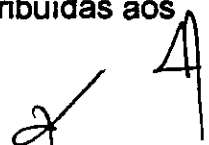
Assim, vejo como improcedente a exigência fiscal objeto deste processo, não só em relação à alienação das ações da FUMOSSUL S.A. - Indústria e Comércio, que possuem sua data de aquisição perfeitamente determinadas, como também em relação as ações da

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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

seus acionistas a mesma quantidade de ações que também possuíam nesta, obedecidos os percentuais de participação (fls. 60).

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 decisório, 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.**

Por sua vez, a Portaria Ministerial , nº 454177, 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.

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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."

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 : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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"

Reiterando todos os argumentos contidos no voto acima transcrito, entendo que assiste razão ao Recorrente, motivo pelo qual conheço do Recurso por tempestivo e interposto na forma da lei e no mérito dou-lhe provimento.

Sala das Sessões - DF, em 08 junho de 1999


ROMEU BUENO DE CAMARGO

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

VOTO VENCEDOR

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora Designada

Em que pese a argumentação esposada pelo D.D. Conselheiro Relator, dele permito-me discordar pelas razões que passo a expor.

A isenção, aqui analisada, 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, sobre o assunto em discussão, assim dispunha :

*"Art. 4º Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º:
(...)
d – nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação."*

Esta 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.

Invocando o artigo 178 da Lei nº 5.172 de 25/10/66 – Código Tributário Nacional, que assim preleciona:

"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."

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

Temos que a regra é a revogabilidade da isenção a qualquer tempo, ressalvadas aquelas concedidas por prazo certo ou em função de determinadas condições.

Na análise da mencionada ressalva, de imediato constata-se a sua inaplicabilidade à espécie de isenção aqui examinada, pois esta foi concedida de forma genérica e esteve em vigência por prazo indeterminado até ser revogada pela Lei nº 7.713/88.

Quanto ao enunciado subjetivo contido na expressão *"em função de determinadas condições"*, louvo-me 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."

No mesmo sentido, vieram várias decisões, 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."*

A própria jurisprudência do STF 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:

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

"... 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 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."

Resta claro, portanto, que a isenção não revogável a qualquer tempo, é aquela concedida a termo e sob condições onerosas. Condições estas, conforme depreende-se da 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 indicado julgado do STF.

O artigo 178 do CTN, *in fine*, nos chama a atenção a norma registrada no artigo 104, inciso III do mesmo código, que assim disciplina:

"Art. 104 - Entram em vigor no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorra a sua publicação os dispositivos de lei, referentes a impostos sobre o patrimônio ou a renda:

(...)

III - que extinguem ou reduzem isenções, salvo se a lei dispuser de maneira mais favorável ao contribuinte, e observado o disposto no art. 178." (destaquei)

Na hipótese em exame, o princípio da anterioridade da lei foi respeitado uma vez que a Lei nº 7.713/88 foi publicada em 23/12/88 e entrou em vigor em janeiro do ano seguinte.

Com relação a tese esposada pelo voto vencido da existência de **direito adquirido**, preliminarmente socorro-me de algumas lições de renomados juristas e conceituados autores sobre o assunto.



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

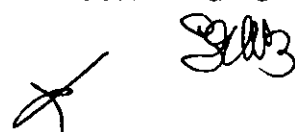
De Plácido e Silva, em sua obra Vocabulário Jurídico. 12ª Ed., Editora Forense, 1996, extrai-se o seguinte entendimento sobre a expressão "DIREITO ADQUIRIDO".

"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 valer, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido." (Grifei).

Trazendo essa orientação para o caso em foco, tem-se que 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.

Nessa mesma linha de raciocínio, outro importante ensinamento sobre o tema, retira-se 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



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº : 11080.014757/95-34
Acórdão nº : 106-10.834

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." (grifei)

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."

Por último, cabe trazer julgado do STJ, proferido no Recurso Especial nº 26.513-0 – SP, que trata especificamente de temática relacionada com as isenções tributárias tendo presente a figura jurídica do direito adquirido, assim sumariado:

"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." (destaquei)

**MINISTÉRIO DA FAZENDA
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES**

Processo nº 11080.014757/95-34
Acórdão nº 106-10.834

Dessa forma, e considerando que o favor fiscal discutido nos 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, levando em conta, 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.

Quanto aos demais argumentos consignados no recurso, considerando que eles já constavam de seu expediente impugnatório e foram suficientemente analisados e contraditados pela autoridade julgadora "a quo", adoto os fundamentos registrados em sua decisão, contudo, como a mesma foi prolatada em 21/03/96, necessário se faz adequá-la as regras inseridas na Instrução Normativa – SRF nº 32/97, para excluir a TRD a título de juros no período de 4 de fevereiro a 29 de julho de 1991, e a orientação constante do Ato Declaratório - COSIT 01/97, para reduzir a multa de ofício aplicada de 100% para 75% .

Isso posto, voto no sentido de negar provimento ao recurso.

Sala das Sessões-DF, em 08 de junho de 1999


SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO