



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº.: 13807.010402/00-52  
Recurso nº.: 154.281  
Matéria : IRPF – Ex(s): 1996  
Recorrente : MARIO AUSTREGÉSILO DE CASTRO  
Recorrida : 2ª TURMA/DRJ em CAMPO GRANDE - MS  
Sessão de : 1º DE MARÇO DE 2007  
Acórdão nº.: 106-16.146

ISENÇÃO - DIREITO ADQUIRIDO - GANHO DE CAPITAL - Decreto-lei 1.510/76. Lei superveniente pode revogar a outorga de isenção, para fatos meramente com expectativa de direito, sem a efetiva ocorrência do fato gerador, para incidência do tributo, desde que não subordinada sua fruição a qualquer condição.

Recurso provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos de recurso interposto por MARIO AUSTREGÉSILO DE CASTRO.

ACORDAM os Membros da 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 Sueli Efigênia Mendes de Britto (Relatora), Luiz Antonio de Paula e Ana Neyle Olímpio Holanda. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro José Carlos da Matta Rivitti.

  
JOSÉ RIBAMAR BARROS PENHA  
PRESIDENTE

  
JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI  
REDATOR DESIGNADO

19 JUN 2007

FORMALIZADO EM:

Participaram, ainda, do presente julgamento, os Conselheiros ROBERTA DE AZEREDO FERRERA PAGETTI, ISABEL APARECIDA STUANI (suplente convocada) e GONÇALO BONET ALLAGE.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

Recurso nº. : 154.281  
Recorrente : MARIO AUSTREGÉSILO DE CASTRO

## RELATÓRIO

Os autos têm início com o pedido de restituição de fls. 1 a 9, no valor de R\$ 3.694.123,90, referente a imposto de renda pago na alienação de participação societária.

Sua solicitação foi, preliminarmente, examinada e indeferida pelo Delegado da Receita Federal de São Paulo (fls.168 a 171).

Cientificado dessa decisão, tempestivamente, o contribuinte, por procurador (fl. 190), apresentou sua manifestação de inconformidade de fls.173 a 189, acompanhada dos documentos às fls. 191 a 196.

A 2ª Turma de julgamento da Delegacia da Receita Federal de Julgamento de Campo Grande (transferência de competência para julgamento de processos administrativos fiscais – Portaria SRF nº 1166, de 2005), por unanimidade de votos, manteve o indeferimento de seu pedido em decisão de fls. 198 a 209, resumindo seu entendimento na seguinte ementa:

*ISENÇÃO. DIREITO ADQUIRIDO – Lei superveniente pode revogar a outorga de isenção, para fatos meramente com expectativa de direito, sem a efetiva ocorrência do fato gerador, para incidência do tributo.*

**GANHO DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS.**

*Há incidência de imposto de renda sobre ganhos de capital apurados na alienação de participações societárias ocorridas após 01-01-1989 e adquiridas até 31.12.83, visto que o artigo 4º do Decreto-lei nº 1.510/76 foi expressamente revogado.*

Dessa decisão o contribuinte tomou ciência (fl. 212, v.) e, na guarda do prazo legal, por procurador (fls. 234 e 235), protocolizou o recurso de fls. 215 a 233, acompanhado dos documentos de fls. 236 a 256, argumentando, em síntese:



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

- o pedido de restituição refere-se a parte correspondente a 84,5627% do imposto de renda recolhido na venda das ações da OSA S/A, pelo motivo de que foram adquiridas anteriormente ao prazo de cinco anos contados da vigência da Lei nº 7.713, de 1988, é evidente que o recorrente tinha direito a não-incidência do IRPF, previsto no Decreto-lei 1.510/76, art. 4º, "d";

- o recorrente procedeu a comprovação dos fatos por meio de documentos hábeis a tal finalidade e a DRJ recorrida não apresentou qualquer questionamento quanto à legitimidade da situação fática exposta no que diz respeito à titularidade e período que as ações da empresa ficaram em poder do recorrente, a alienação referida e o valor de IRPF recolhido;

- o art. 4º, "d", do Decreto Lei nº 1.510/76, cuidava da hipótese de não incidência do imposto, e não isenção, como mencionado pelo DRJ;

- a posterior norma sobre o IRPF (Lei 7.713/88), estabeleceu indistintamente a incidência para ganho de capital. Ao contrário do que se pode imaginar, não se revogou a não-incidência, mas instituiu-se a tributação nos casos do art. 4º do Decreto-lei 1510/76;

- na situação do benefício de redução do IRPF na venda de imóvel conforme o prazo (5% ao ano) em que permaneceu em domínio do contribuinte, o direito até então adquirido foi respeitado pela Lei 7713 (art. 26). Esqueceu-se, contudo, o legislador da Lei 7713/88, de preservar o direito do contribuinte que já havia cumprido a condição prevista no art. 4º, "d", do DL 1510;

- considerando que a subscrição ocorreu em 1982 (com integralização até janeiro/1983), é evidente que o Recorrente havia cumprido, antes da mudança da regra (31/12/88, com a Lei 7713), a condição para que o IRPF não incidisse sobre o ganho de capital na venda de suas quotas, qual seja: alienar a participação após 5 anos de sua



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

subscrição ou aquisição (passaram mais do que 5 anos entre a doação das ações e a entrada em vigor da Lei 7713);

- portanto, se cumprida a condição dos 5 anos, tinha o Recorrente o direito adquirido de não recolher o imposto na ocasião da venda das ações correspondentes à 84,5627% de sua participação na OSA S/A; porém, recolheu indevidamente, sobre a totalidade, como se verifica da própria guia DARF (doc. 9 do pedido de restituição) e da DIRPF de 1996 (doc. 9 do pedido de restituição). a anexo de Ganhos de Capital da DIRPF 1996 registra a venda de 2.351.139 ações e IR de R\$ 3.071.142,17, que compreende a situação do Recorrente e de sua esposa, considerando que apresentaram DIRPF conjunta;

- a não-incidência do IRPF, depois de cumprida a condição do Decreto-lei 1510/76 passou a fazer parte do patrimônio do Recorrente, e, com base no comando constitucional do respeito ao direito adquirido, não há como incidir o tributo, independentemente do momento da venda;

- ao contrário do que entendeu a DRJ/CGE, o direito adquirido à não-incidência em comento é plenamente garantido ao Recorrente. Explica-se. É cediço que a Carta Magna assegura, cláusulas pétreas, que não podem ser alteradas sequer por Constitucional (artigo 60, § 4º, IV);

- verifica-se que estão relacionados na Lei Maior os direitos fundamentais do cidadão, que devem ser respeitados por toda a coletividade, incluindo-se as pessoas políticas (União, Estados, Distrito Federal e Municípios). Observa-se, ainda, que está inserida, entre essas garantias fundamentais, o "direito adquirido";

- o art. 5º da Constituição Federal tutela os bens da vida mais preciosos dos cidadãos, isto é, os direitos que são inatos, inalienáveis, irrenunciáveis, imprescritíveis e invioláveis;

- não há como prosperar o entendimento da DRJ de que o Recorrente teria apenas uma "expectativa de direito, que pode ser alterada a qualquer tempo por legislação superveniente";



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

- a expectativa de direito se verifica toda vez que um direito desponta, porém lhe falta algum requisito para se completar". Não se trata, então, de um direito definitivo, mas de uma aspiração;

- assim, para se concluir pela "expectativa de direito", há que se partir da premissa de que houve falta de preenchimento de requisito legal para a apropriação desse mesmo direito;

- trazendo tais preceitos para o caso concreto, verifica-se que no momento em que o Recorrente alienou a sua participação societária, estavam plenamente preenchidos todos os requisitos legais para a fruição do direito à não-incidência do IRPF incidente sobre o respectivo ganho de capital, haja vista que a única condição indispensável prevista legalmente para tal era a titularidade da participação societária por 5 anos;

- o direito à não-incidência no presente caso deu-se com o transcorrer do prazo de cinco anos em que o Recorrente permaneceu com a titularidade das ações, única condição estabelecida no Decreto Lei 1510/76;

- o Recorrente poderia exercer tal direito a qualquer tempo; ou seja, a não-incidência do IR seria verificada quando a Requerente alienasse sua participação societária, que poderia ocorrer até mesmo após o advento da Lei nº 7.713/88;

- há que ser afastado o entendimento da DRJ, no sentido de que o Recorrente não teria direito à não-incidência do IR na alienação de sua participação societária, porque a lei vigente na data de ocorrência da alienação assim o determinava;

- o equívoco da DRJ cinge-se na falta de distinção dos conceitos de "direito adquirido" e "direito consumado";

- o direito adquirido prestigia o direito nascido em dado momento, segundo a lei então vigente, mas que poderá ser exercido posteriormente, ainda que sob a égide da nova lei;



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

- o direito consumado, por sua vez, é aquele que se esgotou por já ter sido adquirido e exercido na vigência dessa mesma lei;

- pensar na forma da Turma a *quo* é negar a própria existência do direito adquirido, pois sob seu ponto de vista o direito deveria ser adquirido (5 anos de propriedade) e consumado (alienação da participação societária) na vigência Decreto Lei n. o 1. 51 0/7 6, para que o Recorrente pudesse fazer jus à não-incidência do IRPF.

Por último, requer o provimento do recurso.

É o relatório.



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

VOTO VENCIDO

Conselheira SUELI EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO, Relatora

O recurso preenche as condições de admissibilidade. Dele tomo conhecimento.

A isenção, aqui analisada, foi instituída pelo Decreto-lei nº 1.510, de 27/12/1976, e tinha por objeto, especificamente, excluir da tributação os ganhos auferidos quando da alienação de participações societárias, depois de 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 de dezembro de 1988, com vigência a partir de 1º/1/1989.

O artigo 178 da Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional, assim preceitua:

*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.*

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 essa foi concedida de forma



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

genérica e vigeu por prazo indeterminado enquanto não revogada pela Lei nº 7.713/1988, ou seja, de 1º de janeiro de 1977 a 31 de dezembro de 1988.

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 que as 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:

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

Resta claro, portanto, que a isenção não revogável a qualquer tempo, é aquela concedida a termo e sob condições onerosas. Condições estas, conforme se depreende da ementa transcrita, referentes ao comprometimento de recursos com projetos apoiados pelo Governo, a exemplo do que ocorre com os empreendimentos na área da



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

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.*

Na hipótese em exame, o princípio da anterioridade da lei foi respeitado uma vez que a Lei nº 7.713/1988 foi publicada em 23 de dezembro de 1988 e entrou em vigor em janeiro do ano seguinte.

Com relação a tese defendida pela defesa quanto a direito adquirido, para sua análise, preliminarmente me socorro de algumas lições de renomados juristas e conceituados autores sobre o assunto.

O Vocabulário Jurídico De Plácido e Silva, atualizado por Nagib Filho e Gláucia Carvalho, Forense, 27 ed.. Rio de Janeiro: 2006, p.462, conceitua direito adquirido nos seguintes termos:

*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*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

*apresentado ensejo para fazê-lo valor, antes da atuação de uma lei nova sobre o mesmo fato jurídico, já sucedido. (original não contém destaque).*

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

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

*Orienta FADDA “Quando vários elementos devem concorrer para que um fato produza os seus efeitos e a apresentação de tais elementos se não concentre num só instante, mas em momentos sucessivos, é óbvio que*



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

***aqueles efeitos só se manifestarão depois que o último dos elementos venha unir-se aos outros.*** (original não contém destaque)

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 que está 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.*

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.

Sala das Sessões - DF, em 1º de março de 2007

  
SUELY EFIGÊNIA MENDES DE BRITTO



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

VOTO VENCEDOR

Conselheiro JOSÉ CARLOS DA MATTA RIVITTI, Redator designado

Nada obstante o costumeiro brilhantismo da manifestação da Conselheira Relatora, ousou divergir da posição por ela adotada.

Diferentemente do que alega o Recorrente, entendo que o art. 4º, "d", do Decreto Lei nº 1.510/76, cuida, realmente, de hipótese de isenção, apesar da utilização da expressão 'não incidência', uma vez que as alienações de ações encontravam-se no campo da incidência do imposto na forma constitucionalmente prevista.

Isto porque não se trata, no caso, de hipótese de retirada de competência para instituição de tributo sobre determinado fato jurígeno.

E, neste ponto, realmente, a norma isencional em questão se aplica ao momento de ocorrência de eventos relativos à alienação de ações. Alega-se, para justificar o afastamento de sua aplicação, por revogação na forma do CTN, que não havia condição onerosa.

Porém, entendo que tal condição está presente, uma vez que, para sua fruição, era requisito essencial a aquisição ou a subscrição de capital de Sociedade. Entendo ser esta uma condição de cunho eminentemente econômico, uma vez que aquele que comprometesse recursos com sociedades, seja adquirindo participação de terceiros, seja comprometendo-os com a própria Sociedade, para que estas desenvolvessem suas atividades, fariam jus à isenção na hipótese de venda com ganho de capital.

Vincular a fruição da isenção, ainda, à circunstância de ter sido instituída por prazo certo, seria, em minha modestíssima opinião, não privilegiar no mínimo a segurança jurídica e o princípio da moralidade da Administração, posto que o legislador poderia acenar



MINISTÉRIO DA FAZENDA  
PRIMEIRO CONSELHO DE CONTRIBUINTES  
SEXTA CÂMARA

Processo nº : 13807.010402/00-52  
Acórdão nº : 106-16.146

com determinado benefício, restar satisfeito com o cumprimento da obrigação pelo contribuinte e, após, simplesmente extinguir a contrapartida originariamente oferecida.

Sendo assim, voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões - DF, em 19 de março de 2007

  
JOSE CARLOS DA MATTA RIVITTI 