



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.032 - PR (2009/0121466-0)

RELATOR : **MINISTRO LUIZ FUX**
R.P/ACÓRDÃO : **MINISTRO CASTRO MEIRA**
RECORRENTE : **SEGUNDO DANIEL E OUTRO**
ADVOGADO : **RAFHAEL PIMENTEL DANIEL E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

EMENTA

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO ONEROSA POR PRAZO INDETERMINADO. DECRETO-LEI 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO. REVOGAÇÃO. ART. 178 DO CTN.

1. Os recorrentes impugnam acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região, o qual entendeu não persistir a isenção conferida pelo art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei nº 1.510/76 ao acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária realizada após a entrada em vigor da Lei nº 7.713/88.

2. Não obstante as ponderáveis razões do voto apresentado pelo Sr. Ministro Relator, reconheço o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos, ainda que essa alienação tenha ocorrido na vigência da Lei nº 7.713/88, tendo em vista os reiterados pronunciamentos da Fazenda Nacional, pelo órgão máximo de sua instância administrativa, o Conselho Superior de Recursos Fiscais nesse sentido.

3. Recurso especial provido.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os autos em que são partes as acima indicadas, acordam os Ministros da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, prosseguindo no julgamento, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, dar provimento ao recurso especial nos termos do voto do Sr. Ministro Castro Meira, que lavrará o acórdão. Votaram com o Sr. Ministro Castro Meira os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido. Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Cesar Asfor Rocha (RISTJ, art. 162, § 2º)

Brasília, 14 de março de 2011(data do julgamento).

Ministro Castro Meira
Relator



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.032 - PR (2009/0121466-0)

RELATÓRIO

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por SEGUNDO DANIEL E JUNGLA MARIA PIMENTEL DANIEL, com fulcro nas alíneas "a" e "c", do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo Eg. TRF da 4ª Região, cuja ementa restou assim vazada:

IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. LEI Nº 7.713/1988.

A lei que rege a forma de recolhimento do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência de seu fato gerador.

O Decreto-lei nº 1.510/1976 isentou do recolhimento do imposto de renda o acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária. A Lei nº 7.713/1988 revogou a isenção. Os acréscimos patrimoniais anteriores à vigência da Lei nº 7.713/1988, decorrentes de tal operação, foram isentos do imposto de renda pessoa física. Contudo, situação diversa ocorre quando a operação de alienação de participação societária se dá sob a égide da Lei nº 7.713/1988, sendo devida a incidência do tributo.

A tributação não ofende o direito adquirido, uma vez que, não ocorrido o fato gerador da exação, não há incorporação de qualquer direito ao patrimônio do contribuinte.

Noticiam os autos que SEGUNDO DANIEL E JUNGLA MARIA PIMENTEL DANIEL ajuizaram ação de repetição de indébito no qual pleiteiam a devolução do que pagaram a título de imposto de renda incidente sobre a alienação de participação societária. Afirmam que houve a aquisição de cotas sociais da empresa Centro de Natação Arthur Bernandes, em período anterior a dezembro de 1983, vindo a alienar referida participação somente em 2005, de modo que têm direito à isenção prevista no artigo 4º, alínea d, do Decreto-Lei n.º 1.510/1976, porquanto conservaram as referidas cotas em seus patrimônios pelo prazo de cinco anos enquanto vigente o referido Decreto-lei, adquirindo, portanto, o direito à fruição do benefício fiscal.

A sentença de fls. 182/186 julgou improcedente o pedido dos autores, assentando o Magistrado que "A isenção não tinha prazo específico, mas apenas condições que,



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

desnecessário dizer, toda lei de isenção impõe. Somente quando somam-se os dois requisitos há o direito de se fazer o conclamado direito adquirido" - fl.184.

Os autores apelaram repisando, basicamente, os argumentos expendidos na peça inicial. O TRF da 4ª Região, por maioria, negou provimento ao apelo dos contribuintes, nos termos da ementa retro transcrita. Colhe-se das razões do voto condutor, *in verbis*:

"Aqueles contribuintes que alienaram sua participação societária sob a égide da legislação anterior por óbvio não poderiam estar sujeitos à tributação do imposto de renda. É que a lei que rege a forma de recolhimento do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência de seu fato gerador (artigos 105; 113, §1º, e 116 do CTN). Não há qualquer negativa de vigência ao artigo 6º, parágrafo 2º, da LICC; ao artigo 74, parágrafo único do Código Civil de 1916 ou ao próprio artigo 4º, alínea d, do Decreto-lei nº 1.510/1976.

Ou seja, todos os acréscimos patrimoniais anteriores à vigência da Lei nº 7.713/1988, decorrentes de tal operação, foram isentos do IRPF. Caso diverso, porém, ocorre quando a operação de alienação de participação societária se dá sob a lei nova, que revogou legal e constitucionalmente a isenção.

No que se refere à relação tributária entre o contribuinte e o Fisco, o evento que a instaura é a ocorrência do fato gerador. Deve-se, então, aferir a época em que o fato ocorreu e conferir se era tipificado (incidência), não tipificado (não-incidência) ou tipificado com exigibilidade excluída por lei (isenção) ou pela Constituição Federal (imunidade).

De acordo com o informado pela própria parte autora (fl. 04), a alienação das quotas sociais ocorreu em 03/02/2005, ou seja, sob a égide da Lei nº 7.713/1988, devendo, portanto, a operação obedecer os ditames desta lei. Tal acréscimo patrimonial não é mais isento do recolhimento do imposto de renda, que se torna legal e constitucionalmente exigível. A isenção ainda não havia se incorporado ao patrimônio da parte autora, porque o fato gerador do tributo e da aplicação da isenção ainda não havia se concretizado no mundo fático.

Não há, com o entendimento adotado, qualquer violação ao direito adquirido (art. 5º, XXXVI, da Constituição Federal de 1988). O direito somente é adquirido pelo sujeito, incorporando-se ao seu patrimônio, quando ocorre o fato descrito na lei ou quando são cumpridas todas as condições a que o ordenamento jurídico atribui como consequência o surgimento desse direito, ainda que seu exercício possa vir a dar-se em época futura." - fl.241.

Foram opostos embargos declaratórios, suscitando omissão no tocante à



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

apreciação do artigo 178 do CTN e súmula 544, do STF, tendo a Corte *a quo* dado provimento ao recurso apenas para fins de prequestionamento, nos seguintes termos:

"EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO. ESCLARECIMENTO. PREQUESTIONAMENTO.

São pré-requisitos autorizadores dos embargos de declaração a omissão, contradição ou obscuridade na decisão embargada. Também a jurisprudência os admite para a correção de erro material e para fim de prequestionamento.

Embargos de declaração acolhidos para esclarecer que a isenção prevista no art. 4º do Decreto-lei nº 1.510/1976 não se enquadra na ressalva constante do artigo 178 do CTN. Isso porque o referido dispositivo é expresso em exigir os dois requisitos - prazo certo e em função de determinadas condições - de forma cumulativa. E, na espécie, está ausente o primeiro deles, uma vez que a isenção em tela não possui prazo certo, mas tão-somente termo inicial para a concessão do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação).

Os embargos declaratórios não se prestam para reexame da matéria sobre a qual houve pronunciamento do órgão julgador.

Prequestionam-se artigos de lei na intenção de evitar não sejam conhecidos eventuais recursos a serem manejados nas instâncias superiores".

Nas razões recursais, alegam os recorrentes violação ao artigo 4º, alínea d, do Decreto-lei nº 1.510/1976 e artigo 178, do Código Tributário Nacional. Aduzem que *"o acórdão ora atacado está totalmente contrário ao disposto no artigo 178 do CTN, uma vez que os Recorrentes cumpriram os requisitos do artigo 4º do Decreto-lei 1.510/1976, mesmo tendo o referido Decreto-lei sido revogado em 1988, ele tratava de uma isenção condicionada, logo os recorrentes teriam direito à isenção apregoada no referido Decreto, posto que muito antes de sua revogação já tinham cumprido a condição para obterem a isenção tributária"* - fls. 271/272. Citam precedente do STJ (REsp 656.222/RS, Rel. Min. João Otávio de Noronha, DJ 21.11.2005), e pleiteiam a aplicação da súmula 544, do Eg. STF, segundo a qual *"Isenções tributárias concedidas sob a condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas"*.

Nas contrarrazões de fls. 301/305 alegou a Fazenda Nacional, ora recorrida, que a isenção, para não ser alterada ou revogada a qualquer tempo, deve ser instituída com dois requisitos: a) ser concedida por prazo certo; e b) ser concedida em função de determinadas



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

condições. Neste ponto, registra que, no caso da isenção pretendida pelas recorrentes, mesmo que se considere tenha sido concedida sob certas condições, não foi fixada por prazo certo. Ademais, como as normas tributárias aplicam-se imediatamente aos fatos geradores futuros e pendentes, nos termos do art. 105 do CTN, não é possível acolher a pretensão dos recorrentes de serem desonerados do recolhimento do imposto de renda, visto que o fato gerador ocorreu em 2005, época em que se deu a alienação da participação societária, quando plenamente vigente a norma que determina a incidência do tributo sobre o ganho de capital. Cita, por fim, precedente da 2ª Turma da Corte (REsp 960.777-RS, Rel. Min. Herman Benjamin, DJU 22.10.2007).

O apelo especial recebeu o crivo positivo de admissibilidade na instância de origem (fl.308).

É o relatório.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.032 - PR (2009/0121466-0)

VOTO VENCIDO

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. LEI 7.713/1988. ISENÇÃO ONEROSA. NÃO OCORRÊNCIA. REQUISITOS. ART. 178, DO CTN. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.

1. A isenção à luz do Código Tributário Nacional reclama dois requisitos para que, uma vez concedida, se torne insuscetível de revogação ou modificação por lei posterior, a saber: primeiro, que o benefício tenha prazo certo de vigência; segundo, que seja concedido em função de determinadas condições. Tais requisitos são cumulativos, consoante a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

"Antes da Lei Complementar nº 24/75, a redação do Código Tributário Nacional comportava a alternativa ou, que foi substituída pela conectiva e, tornando cumulativos os requisitos de prazo e condição.

Quis a Administração desatar nós para, de mão livre, revogar a qualquer tempo as isenções que fossem dadas no futuro. O objetivo foipear e dificultar o legislador, que, doravante, ficava obrigado a fixar prazo e objetivo a ser cumprido pelo isento (para poder fruir a isenção). A esse tanto chamou de condição." (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 739).

2. Nesse sentido, é o comando legal insculpido no art. 178, do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

"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."

3. A regra isentiva prevista no art. 4º, alínea "d", do DL 1.510/76, previa que as alienações das participações societárias se dessem "após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação", mas não o requisito do prazo, razão pela qual o benefício não se mantém ao fundamento de ter sido concedido "em função de determinadas condições", tendo em vista que o artigo 178 do Código Tributário Nacional é expresso em cumular esse requisito com o "prazo certo". Precedentes: **REsp 266.310/RS**, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.11.2005, DJ 19.12.2005 p. 298; **REsp 433.819/MG**, rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23.09.2002; **REsp 48.735/SP**, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.06.1997, DJ 23.06.1997 p. 29073.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

4. O imposto de renda e suas regras gerais de recolhimento restaram dispostas na Lei 7.713/88, que revogou expressamente o benefício em tela.

5. Deveras, no caso *sub judice* a inexistência de qualquer prazo para a fruição do benefício possibilita a sua revogação por lei posterior, como o fez, de forma esdrúxula, a Lei 7.713/88, uma vez que a isenção onerosa concedida por prazo indeterminado assume caráter precário, podendo ser revogada a qualquer momento pelo Fisco, mercê de o período de cinco anos antes referido não caracterizar o “prazo certo” a que alude o art. 178, do CTN, senão o decurso do tempo em que o contribuinte deverá permanecer com a propriedade das ações. Precedentes do STJ: **AgRg no REsp 1.164.494/RS**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 24/02/2010; **REsp 1.164.768/RS**, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJ 14.12.2009; **REsp 960.777/RS**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 22/10/2007; **REsp 1.165.211/RS**, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJ 05.05.2010.

6. Por seu turno, o professor Paulo de Barros Carvalho, ao tratar das isenções tributárias, ressalta que:

"O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções" (in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 13ª Edição, 2000, p. 489).

7. Destarte, o gozo da isenção onerosa exige do contribuinte o cumprimento de requisitos dispendiosos, em regra, vinculados a investimentos em áreas consideradas de interesse público, implicando necessariamente em benefícios de ordem social e econômica, como, v.g., a geração de empregos que propicie o desenvolvimento de determinada região do País, conforme assenta a doutrina clássica, *in verbis*:

"Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros" (José Souto Maior Borges, in Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª Ed, Malheiros Editores, 2001, pág. 79)

8. *In casu*, os requisitos e condições ordinariamente exigidos na isenção onerosa não se perfazem, porquanto o Decreto-lei 1.510/76 previa apenas a manutenção das ações ou participações societárias no patrimônio dos contribuintes, pelo prazo de cinco anos.

9. A lei que rege a forma de recolhimento do tributo é aquela vigente no



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

momento da ocorrência do fato gerador (artigos 105; 113, §1º, e 116, do CTN), razão pela qual é devido o imposto de renda, na justa medida em que no caso em tela o fato gerador ocorreu em 2005, data em que se deu a alienação da participação societária, quando vigente a Lei 7.713/88 que determinava a incidência do tributo sobre o ganho de capital.

10. A admissão do recurso especial pela alínea "c" exige a comprovação do dissídio na forma prevista pelo RISTJ, com a demonstração das circunstâncias que assemelham os casos confrontados, não bastando, para tanto, a simples transcrição das ementas dos paradigmas. Precedente desta Corte: AgRg nos EREsp 554.402/RS, CORTE ESPECIAL, DJ 01.08.2006.

11. Recurso especial desprovido.

O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Preliminarmente, não merece conhecimento o especial no que pertine à violação da alínea "c", do permissivo constitucional, porquanto verifica-se que os recorrentes não demonstraram a divergência pretoriana alegada, deixando de indicar a divergência jurisprudencial, bem como de proceder ao devido confronto analítico dos julgados em face do acórdão ao qual pretendia ver reformado. Neste sentido, os seguintes precedentes da Corte:

"TRIBUTÁRIO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO. ART. 138 DO CTN. MULTA MORATÓRIA. INCIDÊNCIA. SÚMULA 208/TFR. DISSÍDIO JURISPRUDENCIAL. COTEJO ANALÍTICO. AUSÊNCIA. 1. A Primeira Seção desta Corte, revendo jurisprudência em torno do parcelamento do débito, concluiu que este não equivale a pagamento e, portanto, não se trata de hipótese de denúncia espontânea, capaz de ensejar o afastamento da multa moratória. Súmula 208 do extinto TFR. 2. A mera transcrição da ementa ou de excertos de votos, por mais ilustre que o sejam, não são o bastante para caracterizar o dissídio jurisprudencial, porque, além de sua prova, é imprescindível que a recorrente evidencie a divergência, vale dizer, faça a demonstração analítica das circunstâncias que identifiquem ou assemelhem os casos confrontados. Hipótese inexistente no caso em testilha. 3. Recurso especial improvido." (REsp n.º 703.081/CE, Segunda Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 22/08/2005)

"TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. 1. Para o conhecimento do recurso especial fundado na alínea c do permissivo constitucional, além de juntar certidões ou cópias autenticadas dos acórdãos paradigmas, ou citar



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

o repositório oficial, autorizado ou credenciado, em que os mesmos foram publicados, é preciso mencionar as circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados. A inexistência de similitude fática entre as teses cotejadas obsta o conhecimento do recurso especial com base em alegação de divergência jurisprudencial. 2. Agravo regimental a que se nega provimento." (AgRg no AG n.º 585.523/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 29/11/2004)

Por sua vez, revela-se cognoscível a insurgência especial pela violação ao artigo 105, III, alínea "a", da Constituição da República, uma vez prequestionada a matéria federal ventilada.

Não há como prosperar o inconformismo.

O ponto nodal da presente querela cinge-se à caracterização ou não de direito adquirido à isenção de imposto de renda sobre lucro auferido na alienação de ações societárias, instituída pelo Decreto-Lei nº 1.510/76 e revogada pela Lei 7.713/88.

É ressabido que o poder de criar tributos abrange, como consectário lógico, a prerrogativa de isentar o pagamento do mesmo. Para o Código Tributário Nacional isenção é modalidade de exclusão do crédito tributário. Controverte-se a doutrina a respeito do conceito de isenção. Entrementes, importante é que o efeito imediato da isenção é a dispensa do pagamento do tributo pelo ente tributante.

Entre as espécies de isenção, há aquelas que traduzem simplesmente um bônus pelo não pagamento do tributo, não exigindo do contribuinte nenhuma contraprestação específica para a sua fruição. São as isenções não onerosas, incondicionais ou gratuitas. Por outro lado, existem normas isentivas que condicionam o benefício fiscal ao cumprimento de determinadas situações previstas em lei, fixando um ônus para o seu gozo. Essas podem ser classificadas como isenções onerosas, condicionais ou bilaterais.

Nesta toada, a mencionada regra isentiva estabelecida pelo art. 4, letra "d", do Decreto-Lei 1.510/76, previa:

"Art. 1º. O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

(...)

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."

Todavia, com o advento da Constituição Federal de 1988, as regras gerais de recolhimento do imposto de renda foram dispostas na Lei 7.713/88, que revogou expressamente a isenção em tela. Confira-se:

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

Art. 2º O imposto de renda das pessoas físicas será devido, mensalmente, à medida em que os rendimentos e ganhos de capital forem percebidos.

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

(...)

§ 2º Integrará o rendimento bruto, como ganho de capital, o resultado da soma dos ganhos auferidos no mês, decorrentes de alienação de bens ou direitos de qualquer natureza, considerando-se como ganho a diferença positiva entre o valor de transmissão do bem ou direito e o respectivo custo de aquisição corrigido monetariamente, observado o disposto nos arts. 15 a 22 desta Lei.

§ 3º Na apuração do ganho de capital serão consideradas as operações que importem alienação, a qualquer título, de bens ou direitos ou cessão ou promessa de cessão de direitos à sua aquisição, tais como as realizadas por compra e venda, permuta, adjudicação, desapropriação, dação em pagamento, doação, procuração em causa própria, promessa de compra e venda, cessão de direitos ou promessa de cessão de direitos e contratos afins.

(...)

§ 5º Ficam revogados todos os dispositivos legais concessivos de isenção ou exclusão, da base de cálculo do imposto de renda das pessoas físicas, de rendimentos e proventos de qualquer natureza, bem como os que autorizam redução do imposto por investimento de interesse econômico ou social.

(...)

Art 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, os arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976, os arts. 65 e 66 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário."

No caso *sub judice*, os recorrentes efetivamente possuíam as participações societárias há mais de cinco anos ainda na vigência do Decreto-lei 1.510/76. Desse modo, para saber se o direito subjetivo à isenção foi incorporado aos seus patrimônios, há de se perquirir sobre o comando legal insculpido no art. 178, do Código Tributário Nacional:

"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."

Conforme frisado, a isenção concedida por prazo certo em função de determinadas condições gera um direito adquirido ao contribuinte, não podendo o ente tributante vir a revogá-la, sob pena de violar o princípio da segurança jurídica. Noutro turno, as isenções incondicionadas e as concedidas por prazo indeterminado podem ser revogadas a qualquer tempo, a depender da conveniência do interesse público. A respeito da isenção condicionada, confira-se a lição do eminente jurista Roque Carrazza:

"Assim, as vantagens da isenção transitória condicional incorporam-se ao patrimônio de seu destinatário (quem cumpriu a condição), que passa a ter o direito adquirido de continuar desfrutando do benefício, até a expiração do prazo fixado na lei isentiva. O patrimônio da pessoa beneficiada por esta modalidade de isenção não pode ser prejudicado, sob pena de burla ao inciso XXXVI do art. 5º da CF ("a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada") - (Curso de Direito Constitucional Tributário. 25a ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 898).

Deveras, a leitura atenta do art. 178 do CTN deixa evidenciar que para a irrevogabilidade da isenção faz-se imprescindível o preenchimento **cumulativo e não**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

alternativo de dois requisitos, a saber: a **concessão por prazo certo** e em função de **determinadas condições**. Não basta o cumprimento de apenas um dos requisitos. Nesse sentido, é a lição de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

"Antes da Lei Complementar nº 24/75, a redação do Código Tributário Nacional comportava a alternativa ou, que foi substituída pela conectiva e, tornando cumulativos os requisitos de prazo e condição.

Quis a Administração desatar nós para, de mão livre, revogar a qualquer tempo as isenções que fossem dadas no futuro. O objetivo foi pear e dificultar o legislador, que, doravante, ficava obrigado a fixar prazo e objetivo a ser cumprido pelo isento (para poder fruir a isenção). A esse tanto chamou de condição." (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 739)

Tratando da tema, assentou Aliomar Baleeiro, *in* Direito Tributário Brasileiro, 11ª Ed., Rio de Janeiro, Forense, 2001, p. 949:

"A primitiva redação do art. 178 era alternativa: 'por prazo certo ou em função de determinadas condições'. Uma coisa ou outra. A Lei Complementar nº 24/1975 substituiu ou por e: ambas as circunstâncias simultaneamente.

O art. 178 veio, pois, consagrar princípios que a jurisprudência já construía, passo a passo, nos anos imediatamente anteriores à sua promulgação"

Realmente, a conjunção aditiva “e”, substituidora da conjunção alternativa “ou”, no texto do art. 178 do CTN, foi fruto de cristalina política legislativa no sentido de exigir a conjugação dos dois requisitos à fruição da isenção - concessão por prazo certo e concessão em função de determinadas condições -, ao invés de aceitar apenas a presença de um deles como condição suficiente a tal fruição.

Nesse mesmo sentido, os seguintes precedentes:

"TRIBUTÁRIO. IPI E IMPOSTO DE IMPORTAÇÃO. ART. 1º DO DECRETO-LEI N. 2.324/87. ISENÇÃO ONEROSA E COM PRAZO CERTO E DETERMINADO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO. 1. A regra geral é a da possibilidade de revogação das isenções concedidas pelo Estado. Porém, quando a isenção é **concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, não pode ser**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

revogada, pois incorpora-se ao patrimônio do contribuinte.

2. Recurso especial improvido."

(REsp 266.310/RS, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.11.2005, DJ 19.12.2005 p. 298).

"PROCESSUAL CIVIL. MULTA DO PARÁGRAFO ÚNICO, DO ART. 538, DO CPC. 1% SOBRE O VALOR DA CAUSA. TRIBUTÁRIO. INCENTIVO FISCAL. ISENÇÃO ONEROSA E COM PRAZO DETERMINADO. IMPOSSIBILIDADE DE SER SUPRIMIDA. MANDADO DE SEGURANÇA. AUSÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DO DIREITO LÍQUIDO E CERTO. DIVERGÊNCIA NÃO CONFIGURADA.

(...)

2. A teor do que reza o art. 178, do CTN, as isenções onerosas e com prazo certo e determinado não podem ser revogadas ou modificadas por lei, como decorrência do princípio maior da Constituição Federal, de que a lei não pode prejudicar o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e coisa julgada.

(...)

5. Recurso especial provido apenas para reduzir a multa do art. 538, parágrafo único para 1% sobre o valor da causa" (REsp n. 433.819/MG, rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23.09.2002).

"TRIBUTÁRIO. ICMS. ISENÇÃO NÃO CONDICIONADA. INCIDÊNCIA IMEDIATA DA LEI QUE A REVOGA. AINDA QUE CONCEDIDA POR PRAZO CERTO, A ISENÇÃO PODE SER MODIFICADA OU REVOGADA A QUALQUER TEMPO; SÓ GERA DIREITO ADQUIRIDO AQUELA QUE, ALÉM DO PRAZO CERTO, SEJA OUTORGADA MEDIANTE O IMPLEMENTO DE CONDIÇÃO ONEROSA. (CTN, ART. 178). RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO."

(REsp 48.735/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.06.1997, DJ 23.06.1997 p. 29073).

In casu, a isenção prevista no art. 4º, alínea "d", do DL 1.510/76, somente previa que as alienações das participações societárias se dessem "após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação", mas não o requisito do prazo, cuja soma com o anterior é condição invencível para que qualquer isenção seja irrevogável.

Com efeito, não se pode utilizar como fundamento para a manutenção da isenção apenas a hipótese de ser "em função de determinadas condições", tendo em vista que a lei é expressa em cumular esse requisito com o "prazo certo". Assim, ao deixar de prever qualquer prazo para a fruição do benefício, resta evidenciada a possibilidade de sua revogação por lei



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

posterior, como o fez, de forma escoreita, a Lei 7.713/88, porquanto a isenção onerosa concedida por prazo indeterminado assume caráter precário, podendo ser revogada a qualquer momento pelo Fisco.

Ressalte-se que o período de cinco anos acima referido não caracteriza o “prazo certo” a que alude o art. 178 do CTN. Trata-se, na realidade, do prazo em que o contribuinte deverá permanecer com a propriedade das ações, hipótese diversa do prazo de duração da isenção.

Ademais, não se aplica ao caso a súmula 544, do EG. Supremo Tribunal Federal, que descreve o seguinte:

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

Isto porque o enunciado do STF foi editado em 01.12.1969, quando o art. 178 do CTN estabelecia os mesmos requisitos de hoje, mas de forma alternativa, ou seja, bastava um ou outro, para que se entendesse o caráter de irrevogabilidade da isenção, gerando direito adquirido ao contribuinte. Entretanto, conforme observou Aliomar Baleeiro, o artigo 178, do CTN, teve a redação alterada em 1975, pela Lei Complementar nº 24/75, passando a exigir, de forma cumulada, os dois requisitos para a fruição do benefício, razão pela qual não se pode declarar o direito à isenção olvidando o outro requisito contido no art. 178 do CTN, a saber, a concessão por prazo certo.

Por outro lado, impende salientar que *"O mecanismo das isenções é um forte instrumento de extrafiscalidade. Dosando equilibradamente a carga tributária, a autoridade legislativa enfrenta as situações mais agudas, onde vicissitudes da natureza ou problemas econômicos e sociais fizeram quase que desaparecer a capacidade contributiva de certo segmento geográfico ou social. A par disso, fomenta as iniciativas de interesse público e incrementa a produção, o comércio e o consumo, manejando de modo adequado o recurso jurídico das isenções"* - Paulo de Barros Carvalho, Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 13ª Edição, 2000, p. 489.

Especificamente para se habilitar ao gozo de uma isenção onerosa, o contribuinte



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

deve cumprir certo número de requisitos onerosos, geralmente ligados a investimentos em áreas consideradas de interesse público, que implique necessariamente em benefícios de ordem social e econômica, como, por exemplo, a geração de empregos que propicie o desenvolvimento de determinada região.

Nessas hipóteses, é evidente que, instalando-se nessa região uma empresa que atenda às condições para enquadrar-se na norma da isenção, não pode o legislador frustrar o direito à isenção, cassando-a antes do prazo assinalado, porquanto, nesses casos, *"a revogabilidade, total ou parcial, seria um ludíbrio à boa-fé dos que confiaram nos incentivos acenados pelo Estado"* (Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro, 10ª edição, p. 592)

Ao tratar do tema "revogabilidade das isenções", o Professor José Souto Maior Borges, *in* Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª Ed, Malheiros Editores, 2001, pág. 79, assentou:

"Se a isenção tributária é concedida graciosamente, de modo incondicional ou sem corresponder à prestação a que se obrigou o respectivo beneficiário, pode ser revogada, a qualquer tempo pelo poder concedente.

(...)

Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros".

Verdadeiramente, as isenções condicionais são um instrumento posto a disposição do Estado para estimular o contribuinte à prática de certa atividade industrial, de interesse público. Todavia, tais requisitos e condições ordinariamente exigidos não se perfazem com a simples manutenção das ações ou participações societárias no patrimônio dos contribuintes, pelo prazo de cinco anos, conforme previa o Decreto-lei 1.510/76.

Noutro turno, é cediço que a obrigação tributária de recolhimento de determinado tributo nasce com o fato gerador, que no caso do imposto de renda, no dizer do art. 43, do CTN, é a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica. Logo, tem-se que somente no momento da alienação das ações ocorre o fato gerador a impelir o contribuinte ao recolhimento da exação. É



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

neste momento que surge o direito à isenção, ocasionando a dispensa legal do pagamento do tributo devido, caso se cumpram os requisitos necessários para tanto.

Sendo assim, nas alienações ocorridas antes da edição da Lei nº 7.713/88 observar-se-ia se as ações mantiveram-se na posse do contribuinte por mais de cinco anos, em caso positivo, seria concedido o benefício fiscal do não recolhimento do imposto de renda sobre o ganho de capital advindo daquela operação mercantil. Contudo, por não ser onerosa a isenção em tela, nas alienações realizadas após a lei revogada - Lei nº 7.713/88 - haverá o recolhimento do tributo devido, porquanto a lei que rege a forma de recolhimento do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência de seu fato gerador (artigos 105; 113, §1º, e 116 do CTN).

Recentemente e com idêntica orientação, decidiu a 2ª Turma desta Eg. Corte Superior de Justiça:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178 DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. LEI 7.713/1988. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178 do CTN, só ocorrerá se atendidos os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Situação não configurada nos autos.

2. O art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76 fixa o termo inicial do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), não determinando o termo final, ou seja, é isenção por prazo indeterminado, revogável, portanto, por lei posterior.

3. Com o advento da Lei 7.713/88 operou-se a revogação da isenção.

Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido.

(AgRg no REsp 1164494/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/02/2010, DJe 24/02/2010)

No mesmo sentido, veja-se o **REsp 960777/RS**, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 22/10/2007, e as seguintes decisões monocráticas: **REsp 1.165.211/RS**, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA TURMA, DJ 05.05.2010 e **REsp nº 1.164.768/RS**, Relator Ministro BENEDITO GONÇALVES, DJ 14/12/2009.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Não merece reforma, portanto, o acórdão regional.

Ex positis, NEGO PROVIMENTO ao recurso especial.

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.032 - PR (2009/0121466-0)

RELATOR : **MINISTRO LUIZ FUX**
RECORRENTE : **SEGUNDO DANIEL E OUTRO**
ADVOGADO : **RAFHAEL PIMENTEL DANIEL E OUTRO(S)**
RECORRIDO : **FAZENDA NACIONAL**
PROCURADOR : **PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL**

VOTO-VENCEDOR

O EXMO. SR. MINISTRO CASTRO MEIRA: Sr. Presidente, sobre o tema em debate, proferi voto vista nos autos do REsp 1.126.773/RS, da relatoria da Sra. Ministra Eliana Calmon (DJe de 27.09.2010), cujos fundamentos foram redigidos nos seguintes termos:

[...]

O poder de criar tributos abrange, como consectário lógico, a prerrogativa de isentar o pagamento do mesmo. De acordo com o entendimento prevalente na jurisprudência, a isenção tributária é o benefício fiscal estabelecido por lei, no qual a obrigação tributária, nascida com o advento do fato gerador, tem o seu pagamento dispensado pelo ente tributante. Trata-se, portanto, de hipótese de exclusão do crédito tributário.

Entre as espécies de isenção, há aquelas que traduzem simplesmente um bônus pelo não pagamento do tributo, não exigindo do contribuinte nenhuma contraprestação específica para a sua fruição. São as isenções não onerosas, incondicionais ou gratuitas. Por outro lado, existem normas isentivas que condicionam o benefício fiscal ao cumprimento de determinadas situações previstas em lei, fixando um ônus para o seu gozo. Essas podem ser classificadas com isenções onerosas, condicionais ou bilaterais.

Ainda como modalidades de isenção, existem as que são transitórias ou com prazo certo, quando a lei isentiva estabelece o termo final da concessão do benefício e as permanentes ou com prazo indeterminado, as quais a norma silencia a respeito do prazo da isenção.

A revogação da lei isentiva incondicional por prazo indeterminado encontra-se no âmbito da discricionariedade da entidade federativa competente para instituí-la, possuindo o legislador uma maior liberdade para cassar o benefício fiscal.

Hipótese diversa ocorre com as isenções condicionais por prazo determinado. Nesses casos, o art. 178 do CTN prevê a impossibilidade da revogação do benefício fiscal, pois ele já incorporou ao patrimônio jurídico do contribuinte, caracterizando-se como direito adquirido à isenção.

Nesse sentido, confira-se a lição do eminente jurista Roque Carrazza:

Assim, as vantagens da isenção transitória condicional incorporam-se ao patrimônio de seu destinatário (quem cumpriu a condição), que passa a ter o direito adquirido de continuar desfrutando do benefício, até a expiração do prazo fixado na lei isentiva. O patrimônio da pessoa beneficiada por esta modalidade de isenção não pode ser prejudicado, sob pena de burla ao inciso XXXVI do art. 5º da CF ("a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada"). (Curso de Direito Constitucional Tributário. 25a ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 898).



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na mesma direção são as conclusões de Regina Helena Costa, *verbis*:

A isenção condicionada e por prazo certo não pode ser extinta pela pessoa política tributante antes do termo final assinalado, sob pena de ofensa ao direito adquirido, à vista do princípio da segurança jurídica. (Curso de Direito Tributário. Saraiva: São Paulo, 2009, p. 279).

Não se deve confundir, contudo, a revogação da isenção condicional com a revogação da lei que concedera referida isenção. Assim, é perfeitamente possível que o legislador, ao exercer a função legislativa inserida no âmbito da liberdade de conformação, revogue a isenção onerosa anteriormente concedida. No entanto, a força normativa do novo diploma legislativo não atinge quem já cumprira com os requisitos para a fruição da isenção, em momento anterior ao da revogação da lei.

O art. 178 do CTN, com a redação conferida pela Lei Complementar nº 24/75 - anterior ao Decreto-Lei nº 1.510/76 - impossibilita a revogação da isenção apenas quando estiverem conjugados os dois elementos: prazo certo e onerosidade. Leia-se, a propósito, a redação do dispositivo:

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.

De acordo com essa cominação legal, a isenção onerosa concedida por prazo indeterminado assume caráter precário, podendo ser revogada a qualquer momento pelo Fisco, desde que se observe, evidentemente, a anterioridade tributária. Por isso, esse tipo de benesse fiscal - mesmo quando o contribuinte cumpre anteriormente as condições estabelecidas na norma isentiva - não assume caráter de direito adquirido, mas de uma mera expectativa de direito à continuidade da isenção .

Nessa linha, é o precedente da Suprema Corte:

Tributário. Imposto de Renda. Prorrogação de prazo de isenção. SUDENE. Direito adquirido. A Lei 7.450/85 revogou a possibilidade de aumento do prazo de isenção do IRPJ de dez para quinze anos prevista no art. 3º do Decreto-Lei nº 1.564/77. No momento de sua publicação, as recorridas possuíam mera expectativa de direito à prorrogação do benefício, que restou frustrada, com a mudança na sistemática da concessão do incentivo. Recurso extraordinário conhecido e provido. (RE 226749, Rel. Ministra Ellen Gracie, Primeira Turma, DJ 02/08/2002).

Com idêntica orientação, também já se pronunciou esta Turma:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO. REQUISITOS PARA IRREVOGABILIDADE. ART. 178 DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. LEI 7.713/1988. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE.

1. A irrevogabilidade da isenção concedida, nos termos do art. 178 do CTN, só ocorrerá se atendidos os requisitos de prazo certo e condições determinadas. Situação não configurada nos autos.

2. O art. 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510/76 fixa o termo inicial do benefício fiscal (após cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação), não



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

determinando o termo final, ou seja, é isenção por prazo indeterminado, revogável, portanto, por lei posterior.

3. Com o advento da Lei 7.713/88 operou-se a revogação da isenção. Precedentes do STJ.

4. Agravo Regimental não provido. (AgRg no REsp 1.164.494/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 24/02/2010).

Na análise do caso concreto, entretanto, verifica-se que a Fazenda Nacional, pelo órgão máximo de sua instância administrativa, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, reiteradamente, tem reconhecido o direito adquirido do contribuinte que alienou a participação societária após o decurso de cinco anos (art. 4º, "d", do Dec.-Lei nº 1.510/76, ainda que essa alienação tenha ocorrido na vigência da Lei nº 7.713/88.

Nesse sentido, reproduzo os seguintes precedentes:

IRRF - PARTICIPAÇÕES SOCIETÁRIAS - DIREITO ADQUIRIDO - DECRETO-LEI 1.510/76 - Não incide imposto de renda na alienação de participações societárias integrantes do patrimônio do contribuinte há mais de cinco anos, nos termos do art. 4º, alínea 'd', do Decreto-lei 1.510/76 a época da publicação da Lei de nº 7.713, em decorrência do direito adquirido. Recurso especial negado. (Câmara Superior de Recursos Fiscais. 4ª Turma, Recurso nº 102-134080, Relator Conselheiro Wilfrido Augusto Marques, **Data da Sessão 14/03/2006**);

AQUISIÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA SOB A ÉGIDE DO DECRETO-LEI Nº 1510-, DE 1976 - ALIENAÇÃO NA VIGÊNCIA DE NOVA LEI REVOGADORA DO BENEFÍCIO - DIREITO ADQUIRIDO - PAGAMENTO INDEVIDO - RESTITUIÇÃO.

- A alienação de participação societária adquirida sob a égide do art. 4º alínea 'd', do Decreto-lei nº 1.510, de 1976, após decorridos cinco anos da aquisição, não constitui operação tributável, ainda que realizada sob a vigência de nova lei revogadora do benefício, tendo em vista o direito adquirido, constitucionalmente previsto. Implementada a condição antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos porventura efetuados são indevidos, portanto passíveis de restituição. (Acórdão nº CSRF/04-00.215, de 14/03/2006).

Na mesma linha, os acórdãos nºs CSRF/01-03.266, CSRF/01-02.973, CSRF/01-02.974, CSRF/01-03.349 e CSRF/01-03.725.

Informa o recorrente que, recentemente, em 12/04/2010, foram julgados os Recursos Especiais interpostos pela Fazenda Nacional nos autos dos processos administrativos nºs 13811.002472/00-22 e 13811.002473/00-95.

Ora, em face do reconhecimento do direito adquirido pela própria recorrida, concluo que seria irrazoável manter uma orientação em sentido contrário, pois não pode o Judiciário ser mais rigoroso com os contribuintes do que a própria titular do direito.

Em face disso, ainda que perfilhe a tese trazida pelo Sr. Ministro Herman Benjamin, sou compelido a reconhecer, na hipótese, a impossibilidade de ser revogada a isenção onerosa por prazo indeterminado, pois importaria afronta a segurança jurídica e ao princípio da isonomia entre os contribuintes que optaram pela via administrativa ou pela via judicial para um pronunciamento sobre pretensões análogas.

Com base nessas considerações, acompanho o voto da Sra. Ministra Eliana Calmon, com a devida vênia do cuidadoso voto divergente, para também **dar provimento**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

ao recurso especial.

É como voto.

Concluo que não posso ser mais rigoroso do que a instância administrativa fiscal; por isso, prefiro acomodar-me a uma antiga jurisprudência que reconhecia que, no caso, existe o chamado direito adquirido.

Sei que essa não é a posição da doutrina nem da própria jurisprudência, mas, diante do reconhecimento de que a instância administrativa fiscal firmou um entendimento mais favorável ao contribuinte, acredito que o STJ não fica a cavaleiro para marcar uma posição mais fiscalista do que a própria instância administrativa.

Ante o exposto, **dou provimento ao recurso especial.**

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0121466-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.133.032 / PR

Número Origem: 200670000185788

PAUTA: 13/10/2010

JULGADO: 13/10/2010

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. FLAVIO GIRON

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SEGUNDO DANIEL E OUTRO
ADVOGADO : RAFHAEL PIMENTEL DANIEL E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física

SUSTENTAÇÃO ORAL

Sustentou, oralmente, o Dr. CLAUDIO XAVIER SEEFELDER FILHO, pela parte RECORRIDA: FAZENDA NACIONAL

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Após o voto do Sr. Ministro Relator negando provimento ao recurso especial e o voto do Sr. Ministro Castro Meira dando-lhe provimento, pediu vista antecipada o Sr. Ministro Benedito Gonçalves"

Aguardam os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Mauro Campbell Marques e Hamilton Carvalhido.

Ausentes, justificadamente, os Srs. Ministros Cesar Asfor Rocha, Humberto Martins e Herman Benjamin.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Brasília, 13 de outubro de 2010

Carolina Vêras
Secretária



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.032 - PR (2009/0121466-0)

RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX
RECORRENTE : SEGUNDO DANIEL E OUTRO
ADVOGADO : RAFHAEL PIMENTEL DANIEL E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

EMENTA

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO CONCEDIDA SOB CONDIÇÃO ONEROSA. CONDIÇÃO IMPLEMENTADA AINDA NO PERÍODO DE VIGÊNCIA DO DECRETO. REVOGAÇÃO. ART. 58 DA LEI N. 7.713/88. SÚMULA Nº 544/STF. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.

1. A controvérsia ora posta cinge-se à discussão a respeito da existência ou não de direito adquirido do contribuinte que possuía cotas de participação em sociedade por mais de cinco anos em data anterior a 22.12.1988 à isenção do imposto de renda veiculada nos arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976, e revogada pela Lei n. 7.713/88, tendo em vista que a alienação das cotas ocorreu sob a égide deste último diploma legal.

2. Da leitura do art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n. 1.510/76, constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de cotas de participação societária se a alienação ocorresse após cinco anos da sua subscrição ou aquisição. Essa foi a condição onerosa imposta pela lei ao contribuinte para a fruição da isenção tributária.

3. O Superior Tribunal tem jurisprudência no sentido de que implementada a condição onerosa exigida para a concessão da isenção antes da vigência da norma revogadora, ou seja, feita a alienação após transcorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, não há falar em incidência do imposto de renda. Inteligência da Súmula 544/STF: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". Precedentes.

4. A respeito da necessidade de cumulação dos requisitos previstos no artigo 178 do CTN para que se considere irrevogável a isenção, cumpre destacar que, da leitura dos dispositivos do Decreto 1.510/76, concessivos do benefício, denota-se que a condição onerosa imposta para a sua fruição (manutenção das ações no patrimônio do contribuinte) indica que ela deve ser cumprida por prazo certo (mínimo de cinco anos), de modo que não há falar em ausência do requisito do prazo determinado o qual, na espécie, é inerente à própria condição onerosa imposta.

5. Recurso especial provido, acompanhando a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Castro Meira.

VOTO-VISTA

O SENHOR MINISTRO BENEDITO GONÇALVES: Trata-se de recurso especial interposto por Segundo Daniel e Jungla Maria Pimentel Daniel, com fundamento nas alíneas "a" e "b" do permissivo constitucional, contra acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da Quarta



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Região, assim ementado (fl. 250):

IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO. DECRETO-LEI Nº 1.510/1976. LEI Nº 7.713/1988.

A lei que rege a forma de recolhimento do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência de seu fato gerador.

O Decreto-lei nº 1.510/1976 isentou do recolhimento do imposto de renda o acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária. A Lei nº 7.713/1988 revogou a isenção. Os acréscimos patrimoniais anteriores à vigência da Lei nº 7.713/1988, decorrentes de tal operação, foram isentos do imposto de renda pessoa física. Contudo, situação diversa ocorre quando a operação de alienação de participação societária se dá sob a égide da Lei nº 7.713/1988, sendo devida a incidência do tributo.

A tributação não ofende o direito adquirido, uma vez que, não ocorrido o fato gerador da exação, não há incorporação de qualquer direito ao patrimônio do contribuinte.

O Sr. Ministro Relator, Luiz Fux, negou provimento ao recurso especial, por voto sintetizado pela ementa que a seguir se reproduz:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. LEI 7.713/1988. ISENÇÃO ONEROSA. NÃO OCORRÊNCIA. REQUISITOS. ART. 178, DO CTN. REVOGAÇÃO. POSSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO CONFIGURADA.

1. A isenção à luz do Código Tributário Nacional reclama dois requisitos para que, uma vez concedida, se torne insuscetível de revogação ou modificação por lei posterior, a saber: primeiro, que o benefício tenha prazo certo de vigência; segundo, que seja concedido em função de determinadas condições. Tais requisitos são cumulativos, consoante a doutrina de Sacha Calmon Navarro Coêlho:

"Antes da Lei Complementar nº 24/75, a redação do Código Tributário Nacional comportava a alternativa ou, que foi substituída pela conectiva e, tornando cumulativos os requisitos de prazo e condição.

Quis a Administração desatar nós para, de mão livre, revogar a qualquer tempo as isenções que fossem dadas no futuro. O objetivo foi pear e dificultar o legislador, que, doravante, ficava obrigado a fixar prazo e objetivo a ser cumprido pelo isento (para poder fruir a isenção). A esse tanto chamou de condição." (Curso de Direito Tributário Brasileiro, 5ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 739).

2. O Decreto-Lei 1.510/76 estabeleceu isenção do imposto de renda sobre lucro obtido na alienação de participação societária, quando ocorrida após cinco anos de sua aquisição, por isso que de clareza meridiana que o ato isentivo não se subsumia à prazo certo, mercê de não ter criado qualquer ônus.

3. A regra isentiva prevista no art. 4º, alínea "d", do DL 1.510/76, previa que as alienações das participações societárias se dessem "após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação", mas não o requisito do prazo, razão pela qual o benefício não se mantém ao fundamento de ter sido concedido "em função de determinadas condições", tendo em vista que o artigo 178 do Código Tributário Nacional é expresso em cumular esse requisito com o "prazo certo". Precedentes: **REsp 266.310/RS**, Rel. Ministro JOÃO OTÁVIO DE NORONHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17.11.2005, DJ 19.12.2005 p. 298; **REsp 433.819/MG**, rel. Min. Luiz Fux, DJ de 23.09.2002; **REsp 48.735/SP**, Rel.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Ministro ARI PARGENDLER, SEGUNDA TURMA, julgado em 05.06.1997, DJ 23.06.1997 p. 29073.

4. Deveras, o comando legal insculpido no art. 178, do Código Tributário Nacional, é expresso, *verbis*:

"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."

5. O imposto de renda e suas regras gerais de recolhimento restaram dispostas na Lei 7.713/88, que revogou expressamente o benefício em tela.

6. Deveras, no caso *sub judice* a inexistência de qualquer prazo para a fruição do benefício possibilita a sua revogação por lei posterior, como o fez, de forma escorreita, a Lei 7.713/88, uma vez que a isenção onerosa concedida por prazo indeterminado assume caráter precário, podendo ser revogada a qualquer momento pelo Fisco, mercê de o período de cinco anos antes referido não caracterizar o "prazo certo" a que alude o art. 178, do CTN, senão o decurso do tempo em que o contribuinte deverá permanecer com a propriedade das ações.

7. Outrossim, o gozo da isenção onerosa exige do contribuinte o cumprimento de requisitos dispendiosos, em regra, vinculados a investimentos em áreas consideradas de interesse público, implicando necessariamente em benefícios de ordem social e econômica, como, v.g., a geração de empregos que propicie o desenvolvimento de determinada região do País, conforme assenta a doutrina clássica, *in verbis*:

"Ao contrário, nas isenções condicionais, a lei estabelece as condições e requisitos para a sua concessão. Tais condições e requisitos ordinariamente exigem do titular da isenção, como pondera Carlos Maximiliano, esforço dispendioso, obra cara, imobilização de capitais próprios ou tomados a juros" (José Souto Maior Borges, in Teoria Geral da Isenção Tributária, 3ª Ed, Malheiros Editores, 2001, pág. 79)

8. *In casu*, os requisitos e condições ordinariamente exigidos na isenção onerosa não se perfazem, porquanto o Decreto-lei 1.510/76 previa apenas a manutenção das ações ou participações societárias no patrimônio dos contribuintes, pelo prazo de cinco anos.

9. A lei que rege a forma de recolhimento do tributo é aquela vigente no momento da ocorrência do fato gerador (artigos 105; 113, §1º, e 116, do CTN), razão pela qual é devido o imposto de renda, na justa medida em que no caso em tela o fato gerador ocorreu em 2005, data em que se deu a alienação da participação societária, quando vigente a Lei 7.713/88 que determinava a incidência do tributo sobre o ganho de capital.

10. A admissão do recurso especial pela alínea "c" exige a comprovação do dissídio na forma prevista pelo RISTJ, com a demonstração das circunstâncias que assemelham os casos confrontados, não bastando, para tanto, a simples transcrição das ementas dos paradigmas. Precedente desta Corte: AgRg nos EREsp 554.402/RS, CORTE ESPECIAL, DJ 01.08.2006.

11. Recurso especial desprovido.

O Sr. Ministro Castro Meira, por seu turno, conforme se extrai das notas taquigráficas, inaugurou divergência, para dar provimento ao recurso especial, considerando a isenção como direito adquirido para quotas adquiridas na vigência da lei antiga, ainda que a alienação ocorra após a vigência da lei nova, nos termos da jurisprudência anteriormente pacificada no âmbito desta Corte.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Acrescentou ainda que tal benefício vem sendo reconhecido pela Fazenda na esfera administrativa, de modo que sua recusa pelo Judiciário estaria ferindo o princípio da isonomia entre aqueles contribuintes que optaram pela via judicial e outros tantos que preferiram a via administrativa para discutir a aplicabilidade ou não da isenção em questão.

Para melhor reflexão sobre a questão, pedi vista antecipada dos autos.

Nos termos já relatados, emerge dos autos que os ora recorrentes ajuizaram ação de repetição de indébito na qual pleiteiam a devolução do montante pago título de imposto de renda incidente sobre a alienação de participação societária, ao argumento de que a aquisição das cotas de participação ora transferidas foram adquiridas em período anterior a dezembro de 1983, ou seja, ainda sob a vigência do Decreto-Lei n.º 1.510/1976, motivo pelo qual teriam direito adquirido à isenção nele reconhecida, uma vez que conservaram as referidas cotas em seu patrimônio até a data de sua alienação.

O Tribunal de origem negou provimento à apelação dos contribuintes, para afastar a isenção pleiteada, nos termos da ementa anteriormente transcrita.

Em suas razões, os recorrentes alegam, em síntese, violação do artigo 4º, alínea "d", do Decreto-lei nº 1.510/1976, bem como do artigo 178, do CTN.

Para tanto, apoiados em precedentes desta Corte, argumentam que teriam cumprido os requisitos do artigo 4º do Decreto-lei 1.510/1976, de modo que teriam direito à isenção ali prevista, apesar da revogação do mencionado decreto em 1988, tendo em vista que tratava de isenção condicionada, cuja condição foi realizada pelos recorrentes muito antes da revogação do ato normativo em questão.

Dessa forma, a controvérsia ora posta cinge-se, basicamente, à discussão a respeito da existência ou não de direito adquirido do contribuinte que possuía cotas de participação em sociedade por mais de cinco anos em data anterior a 22.12.1988, à isenção do imposto de renda veiculada nos arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976, e revogada pela Lei n. 7.713/88, tendo em vista que a alienação das cotas ocorreu sob a égide deste último diploma



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

legal.

É o breve relatório.

Com a devida vênia ao Sr. Ministro Relator, acompanho a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Castro Meira.

Com efeito, os artigos 1º e 4º, alínea "d", do Decreto-Lei 1.510/76 têm a seguinte redação:

Art. 1º **O lucro auferido por pessoas físicas na alienação de quaisquer participações societárias está sujeito à incidência do imposto de renda, na cédula "H" da declaração de rendimentos).**

[...]

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

(...)

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

Posteriormente, a Lei 7.713, de 22.12.1988, em seu art. 58, revogou a isenção anteriormente concedida:

Art. 58. Revogam-se o art. 50 da Lei nº 4.862, de 29 de novembro de 1965, **os arts.arts. 1º a 9º do Decreto-Lei nº 1.510, de 27 de dezembro de 1976**, os e 66 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-Lei nº 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-Lei nº 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei nº 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-Lei nº 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-Lei nº 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-Lei nº 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-Lei nº 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário. (grifos nossos).

A Corte local, ao analisar a demanda, consignou que, tendo a alienação da participação societária ocorrido em 3/2/2005, já sob a égide da Lei 7.713/88, o acréscimo patrimonial que daria ensejo à incidência do imposto de renda (cuja isenção foi revogada) ocorreu nesta data, motivo pelo qual a incidência do tributo deve ser verificada à luz da legislação então vigente.

Tais razões são defendidas pela ora Recorrida, Fazenda Nacional e pelo eminente Ministro Relator, o qual acrescenta também que não se cumularam os requisitos necessários à irrevogabilidade da isenção, previstos no artigo 178 do CTN, uma vez que não há, no Decreto Lei 1.510/76, prazo certo para o gozo do benefício fiscal.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Registrando novamente as vênias ao eminente Ministro, entendo, seguindo a divergência inaugurada, que não merece prosperar a tese fazendária, pois da leitura do art. 4º, alínea "d", do Decreto-Lei n. 1.510/76 constata-se que o referido dispositivo legal estabelecia isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física pela venda de ações se a alienação ocorresse após cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária. Essa foi a condição onerosa imposta pela lei ao contribuinte para a fruição da isenção.

Portanto, implementada a condição pelo contribuinte antes da norma revogadora, ou seja, permanecendo as cotas de participação societária em seu patrimônio durante o prazo mínimo de cinco anos de sua subscrição ou aquisição, ocorrendo a venda tão somente após o transcurso de tal prazo, não há falar em incidência do imposto de renda de pessoa física.

Registre-se, por oportuno, que o Supremo Tribunal Federal, ao julgar casos análogos, implementou a Súmula 544/STF, que tem a seguinte redação: "Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas."

Sobre o assunto, pertinente se faz a citação dos apontamentos tecidos por Ives Gandra da Silva Martins, *in* Comentários ao Código Tributário Nacional, vol. II, Ed. Saraiva, p. 464, de que:

"[...] a maioria dos autores nacionais dão prevalência à proteção de interesses individuais, derivados do direito adquirido, sem se importarem com a limitação que tal medida acarrete, no campo do direito público, ao poder de impor do Estado. Aliás, essa também é linha que segue o Supremo Tribunal Federal, como dispõe a Súmula 544 (...)"

Aliás, cumpre registrar que esta Corte, em diversas oportunidades, por ambas as Turmas que compõem a 1ª Seção, já se manifestou no sentido de que, cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal ora discutido.

A propósito, confirmam-se os seguintes precedentes:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. SUDENE. INCENTIVO FISCAL. LEI Nº 4.239/63. DL Nº 1.598/77. ISENÇÃO. PRAZO CERTO E CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. SÚMULA Nº 544/STF. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que negou seguimento a recurso especial.
2. O acórdão a quo, em ação objetivando a prorrogação do incentivo fiscal – isenção do imposto de renda - concedido pela SUDENE (art. 3º do DL nº 1.564/77), em face



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

da restrição imposta pela Lei nº 7.450/85, afirmou que a isenção por prazo certo e concedida sob determinadas condições não pode prejudicar o direito adquirido.

3. A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é vasta e pacífica no sentido de que: - “A regra instituidora da isenção em comento, condiciona o exercício do benefício fiscal ao incremento das exportações, trazendo assim considerável carga obrigacional. O Decreto-Lei nº 2.384/97 conforma-se com a exceção ao princípio da plena revogabilidade isencional (art. 178, do CTN), sendo instituída a isenção, por prazo certo e em função de determinadas condições” (REsp nº 197673/SC);

- “Preenchidas as condições impostas pelo Decreto-lei 2.324/87 e pela Lei 7.988/89 para a concessão de isenção ali prevista, não pode essa ser revogada, uma vez que concedida sob condição onerosa e por prazo certo (art. 178, CTN)” (REsp nº 166552/SP);

- **“A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições”** (REsp nº 188950/BA);

- **“A isenção, quando concedida por prazo certo e sob condição onerosa, não pode ser revogada”** (REsp nº 198331/SC);

- “A isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições, não pode ser revogada enquanto se mantiver em execução o projeto empresarial de interesse público” (REsp nº 61886/DF);

- “A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar a isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições - art. 178 do CTN” (REsp nº 74092/PE);

- “Em se tratando de isenção sob condição, direito à prorrogação respectiva, por prazo certo, outorgado na legislação contemporânea à sua concessão individualizada, não pode ser revogada unilateralmente por inserida no Estatuto do contribuinte” (REsp nº 11361/PE).

4. In casu, a isenção tanto era a tempo certo quanto em função de determinadas condições. A não-concessão da isenção contaria, frontalmente, o art. 178 do CTN.

5. Aplicação da Súmula nº 544/STF: “Isenções tributárias concedidas sob condição onerosa não podem ser livremente suprimidas”.

6. Agravo regimental não-provido (AgRg no REsp 835.466/PE, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJ 16/10/2006).

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO CONDICIONADA OU ONEROSA. DECRETO-LEI N. 1.510/76. REVOGAÇÃO PELA LEI N. 7.713/88. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE REVOGAÇÃO. SÚMULA N. 544/STF.

1. Insere-se no conceito de isenção condicionada ou onerosa a isenção do imposto de renda sobre lucro auferido por pessoa física em virtude de venda de ações (art. 4º, "d" do Decreto-Lei n. 1.510/76), pois concedida mediante o cumprimento de determinado requisito (condição), qual seja, o de a alienação ocorrer somente após decorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária.

2. **Cumpridos os requisitos para o gozo da isenção condicionada, tem o contribuinte direito adquirido ao benefício fiscal.**

3. “Isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas” (Súmula n. 544/STF).

4. Recurso especial não-provido (REsp 656.222/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, segunda turma, DJ 21/11/2005).

TRIBUTARIO - INCENTIVO FISCAL - ISENÇÃO POR PRAZO CERTO OU SOB CONDIÇÃO - REVOGAÇÃO OU MODIFICAÇÃO - IMPOSSIBILIDADE. 1.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

"ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS CONCEDIDAS SOB CONDIÇÃO ONEROSA NÃO PODEM SER LIVREMENTE SUPRIMIDAS". (SUMULA 544/STF). 2. A LEI NÃO PODE, A QUALQUER TEMPO, REVOGAR OU MODIFICAR A ISENÇÃO CONCEDIDA POR PRAZO CERTO OU SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES - ART. 178 DO CTN (REsp 74092/PE, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, Primeira Turma, DJ 4/3/1996).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ALIENAÇÃO DE AÇÕES SOCIETÁRIAS. ISENÇÃO. DL 1.510/76. DIREITO ADQUIRIDO SE PREENCHIDOS OS REQUISITOS LEGAIS.

1. A Segunda Turma desta Corte, no dia 4.5.2010, adotou, por maioria, quando do julgamento do REsp n. 1.126.773/RS, de relatoria da Ministra Eliana Calmon, entendimento no sentido da existência de direito adquirido à isenção de imposto de renda sobre alienação de ações societárias prevista no art. 4º do DL n. 1.510/76 - a despeito de tal dispositivo ter sido revogado pela Lei n. 7.713/88 -, nos casos em que já transcorridos os cinco anos estabelecidos como condição para se obter o benefício, haja vista se tratar de isenção condicionada ou onerosa.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no REsp 1167385/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/9/2010, DJe 06/10/2010).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE AÇÕES. DECRETO-LEI 1.510/76. ISENÇÃO CONCEDIDA SOB DETERMINADAS CONDIÇÕES. REVOGAÇÃO. ART. 58 DA LEI N. 7.713/88. SÚMULA Nº 544/STF. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO.

1. O Tribunal de origem, ao dar provimento à apelação, entendeu que, após a implementação da condição prevista no art. 4º, "d", do DL 1.510/76, não incide o imposto de renda de pessoa física sobre alienação de participação societária.

2. Assim, a controvérsia da presente demanda está alicerçada na eventual lesão ao direito do contribuinte em face da isenção do imposto de renda de pessoa física, veiculada nos arts. 1º e 4º, "d", do Decreto-Lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976: "nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação", revogada pela Lei 7.713/88.

3. Este Superior Tribunal tem jurisprudência no sentido de que implementada a condição pelo contribuinte antes da norma revogadora, ou seja, feita a alienação após transcorridos cinco anos da subscrição ou da aquisição da participação societária, não há falar em incidência do imposto de renda de pessoa física. Incide, na espécie, a Súmula 544/STF: "isenções tributárias concedidas, sob condição onerosa, não podem ser livremente suprimidas". Precedente: REsp 656.222/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 21/11/2005.

4. "A lei não pode, a qualquer tempo, revogar ou modificar isenção concedida por prazo certo ou sob determinadas condições" (REsp nº 188.950/BA, Rel. Min. Peçanha Martins, Segunda Turma, DJ 8.3.2000).

5. Agravo regimental não provido (AgRg no REsp 1182012/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/8/2010, DJe 31/8/2010).

Com efeito, sendo a isenção concedida de forma onerosa, ou seja, sob condição, como ocorre no caso em análise e tendo a mencionada condição (permanência das cotas de participação



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

societária no patrimônio do contribuinte por mais de cinco anos) sido implementada antes da revogação da lei que a concedeu, não há falar em revogação.

Não há dúvidas quanto à onerosidade da isenção concedida pelo Decreto 1.510/76, tendo em vista que, para sua obtenção, o contribuinte precisava manter em seu patrimônio as cotas de participação em sociedade, abrindo mão da possibilidade de aferir lucro com sua transferência durante o prazo mínimo de cinco anos.

Não há dúvida de que a mencionada isenção tem por escopo incentivar o crescimento do mercado mobiliário e desestimular manobras meramente especulativas que apenas trazem mais insegurança e volatilidade à economia e aos investidores.

Dessa forma, implementada a condição onerosa, com a efetiva colaboração com a estratégia econômica traçada, antes da revogação da lei que concedia o benefício, os pagamentos de tributo sobre valores obtidos com a alienação de participação societária, porventura efetuados, devem ser considerados indevidos e, portanto, passíveis de restituição.

A respeito da necessidade de cumulação dos requisitos previstos no artigo 178 do CTN para que se considere irrevogável a isenção, cumpre destacar que, da leitura dos dispositivos do Decreto 1.510/76, concessivos do benefício, denota-se que a condição onerosa imposta para a sua fruição (manutenção das ações no patrimônio do contribuinte) indica que ela deve ser cumprida por prazo certo (mínimo de cinco anos), de modo que não há falar em ausência do requisito do prazo certo que, na espécie, é inerente à própria condição onerosa imposta.

Assim, de acordo com a jurisprudência anteriormente pacificada por esta Corte, entendo que, nas hipóteses em que a condição onerosa de manutenção das cotas de participação societária no patrimônio do contribuinte pelo prazo certo de cinco anos for implementada antes da vigência da Lei 7.713/88, a isenção prevista pelo Decreto 1.510/76 não pode ser considerada revogada, ainda que a sua transferência se dê durante a vigência da lei revogadora.

Com essas considerações, mais um vez pedindo vênias ao eminente Ministro Relator, **acompanho a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Castro Meira, para dar provimento ao recurso especial.**



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

É como voto.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

RECURSO ESPECIAL Nº 1.133.032 - PR (2009/0121466-0)

VOTO

MINISTRO ARNALDO ESTEVES LIMA:

Peço vênia para acompanhar a divergência inaugurada pelo Sr. Ministro Castro Meira, porque se passaram mais de cinco anos e, penso, completados os cinco anos, a partir daí surgiu o direito ao benefício.

Suponhamos que a parte tenha comprado ações e, quinze anos depois, vem a notificação, e, como ela não tinha vendido, ela não teria direito. Realmente, **data venia**, é uma situação que não se sustenta juridicamente e contraria a própria definição de direito adquirido contida na Lei de Introdução ao Código Civil.

Dou **provimento** ao recurso especial.



SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

CERTIDÃO DE JULGAMENTO PRIMEIRA SEÇÃO

Número Registro: 2009/0121466-0

PROCESSO ELETRÔNICO REsp 1.133.032 / PR

Número Origem: 200670000185788

PAUTA: 23/02/2011

JULGADO: 14/03/2011

Relator

Exmo. Sr. Ministro **LUIZ FUX**

Relator para Acórdão

Exmo. Sr. Ministro **CASTRO MEIRA**

Presidente da Sessão

Exmo. Sr. Ministro **TEORI ALBINO ZAVASCKI**

Subprocurador-Geral da República

Exmo. Sr. Dr. **WALLACE DE OLIVEIRA BASTOS**

Secretária

Bela. Carolina Vêras

AUTUAÇÃO

RECORRENTE : SEGUNDO DANIEL E OUTRO
ADVOGADO : RAFHAEL PIMENTEL DANIEL E OUTRO(S)
RECORRIDO : FAZENDA NACIONAL
PROCURADOR : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: DIREITO TRIBUTÁRIO - Impostos - IRPF/Imposto de Renda de Pessoa Física

CERTIDÃO

Certifico que a egrégia PRIMEIRA SEÇÃO, ao apreciar o processo em epígrafe na sessão realizada nesta data, proferiu a seguinte decisão:

"Prosseguindo no julgamento, a Seção, por maioria, vencido o Sr. Ministro Relator, deu provimento ao recurso especial, nos termos do voto do Sr. Ministro Castro Meira, que lavrará o acórdão."

Votaram com o Sr. Ministro Castro Meira os Srs. Ministros Arnaldo Esteves Lima, Mauro Campbell Marques, Benedito Gonçalves e Hamilton Carvalhido.

Não participaram do julgamento os Srs. Ministros Humberto Martins, Herman Benjamin e Cesar Asfor Rocha (RISTJ, art. 162, § 2º)