EDcl no RECURSO ESPECIAL Nº 1.293.975 - RS (2011/0279950-8)

RELATORA	**:**	**MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES**
EMBARGANTE	:	ANTÔNIO MARTINS BASTOS FILHO
ADVOGADO	:	JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S) - RS045071A
EMBARGADO	:	FAZENDA NACIONAL
AGRAVANTE	:	FAZENDA NACIONAL
ADVOGADO	:	PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
AGRAVADO	:	ANTÔNIO MARTINS BASTOS FILHO
ADVOGADO	:	JOÃO JOAQUIM MARTINELLI E OUTRO(S) - RS045071A

DECISÃO

Trata-se de Embargos de Declaração, opostos por ANTÔNIO MARTINS BASTOS FILHO, à decisão de minha lavra, pela qual dei parcial provimento ao Recurso Especial, tão somente para cassar o acórdão recorrido, a fim de que o Tribunal de origem, soberano no exame de matéria fática, prossiga no julgamento da causa, a partir da orientação firmada na jurisprudência do STJ, no sentido de que, "**para as bonificações ocorridas na vigência do Decreto-lei 1.510/1976, incide o regime de isenção**, que no caso observará relação de proporcionalidade em relação às ações originárias. **As bonificações ocorridas após a revogação da isenção pela Lei 7.713/1988, porém, encontram-se sujeitas à tributação**, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultra-atividade", considerando que "esse mesmo tratamento tributário das bonificações deve ser dispensado aos desdobramentos ou grupamentos de ações, previstos no art. 12 da Lei 6.404/76".

Nos Embargos de Declaração, a parte recorrente apresentou as seguintes razoes recursais:

> "**Maxima data venia**, entende a Embargante que a decisão é contraditória, tendo em vista que não concedeu a extensão do benefício para as ações provenientes de bonificações, desdobramentos e agrupamentos de ações que tenham sido subscritas até 31.12.1988, conforme requerido no recurso, limitando o período as adquiridas até 31.12.1983. Contudo, fundamentou-se em precedentes que concedem a isenção às bonificações, desdobramentos e agrupamentos gerados até 31.12.1988.
> A decisão cita diversos precedentes que determinam que o ganho de capital resultante dos 'filhotes' gerados na vigência do Decreto-lei 1.510/1976 gozará da isenção, proporcionalmente em relação às ações originalmente adquiridas, sendo tributável apenas aqueles filhotes após a revogação da isenção (em 1988), conforme se vislumbra da decisão colacionada no julgado:
> (...)
> Segundo este precedente, os filhotes, no caso as bonificações,

> gozarão da isenção prevista na legislação desde que geradas até o dia 31.12.1988, sendo tributadas as bonificações geradas a partir desta data.
> Veja-se que há uma completa dissociação entre os fundamentos utilizados e o dispositivo, que limitou a isenção apenas para os 'filhotes' gerados até 1983.
> A r. decisão embargada, ainda, expressamente acompanha o voto exarado pelo Ministro Herman Benjamin no REsp 1.449.496/RS, oportunidade na qual se estendeu a isenção às bonificações e aos desdobramentos até a revogação em 01.01.1989, conforme constou no trecho abaixo:
> (...)
> Contudo, apesar de valer-se de precedentes que estendem a isenção para as bonificações, desdobramentos e agrupamentos criados até 1988, a decisão embargada, no dispositivo, embora mencione a reforma parcial, acabou por manter o acórdão proferido pelo E. TRF4 que confirmou a sentença e limitou a isenção do imposto de renda para os filhotes gerados até 31.12.1983.
> Há de se reconhecer a extensão dos benefícios aos desdobramentos, agrupamentos e as bonificações até 31.12.1988, conforme prezaram os precedentes que buscam fundamentar a decisão embargada, pois são intrinsicamente ligados à aquisição das ações 'mães', as quais atenderam os requisitos dispostos na legislação para a fruição da isenção da incidência do IRPF no ganho de capital, motivo pelo qual deve ser concedida a extensão da isenção, ao menos dos filhotes (desdobramentos, agrupamentos e bonificações) gerados até 31/12/2018.
> Dessa forma, verifica-se a existência de contradição na r. decisão embargada, nos termos do art. 1.022, inciso I, do CPC, tendo em vista que fundamentou a decisão no sentido de que haveria a Embargante direito à isenção para as bonificações, desdobramentos e agrupamentos até a entrada em vigor da Lei 7.713/1988, contudo, o dispositivo não reformou o acórdão neste ponto."

Por fim, requer "sejam acolhidos os presentes Embargos de Declaração, a fim de que seja sanada a contradição apontada, adaptando-se o dispositivo, conforme a fundamentação para conceder a isenção às bonificações ou desdobramentos e agrupamentos ocorridos até a entrada em vigor da Lei 7.713/1988".

Os Embargos não merecem acolhimento.

Nos termos do art. 1.022 do CPC/2015, os Embargos de Declaração são cabíveis para "esclarecer obscuridade ou eliminar contradição", "suprir omissão de ponto ou questão sobre o qual devia se pronunciar o juiz de ofício ou a requerimento" e "corrigir erro material".

Na lição do saudoso processualista JOSÉ CARLOS BARBOSA

MOREIRA, "há omissão quando o tribunal deixa de apreciar questões relevantes para o julgamento, suscitadas pelas partes ou examináveis de ofício (...), ou quando deixa de pronunciar-se acerca de algum tópico da matéria submetida à sua cognição, em causa de sua competência originária, ou obrigatoriamente sujeita ao duplo grau de jurisdição (art. 475), ou ainda mediante recurso, inclusive quanto a ponto acessório, como seria o caso de condenações em despesas processuais e honorários advocatícios (art. 20), ou de sanção que se devesse impor (por exemplo, as previstas no art. 488, II, e no art. 529)" (**in** Comentários ao Código de Processo Civil, Volume V, Forense, 7ª edição, p. 539).

Constata-se a contradição quando, no contexto da decisão judicial, estão contidas proposições inconciliáveis entre si, dificultando-lhe a compreensão. Assim, a contradição que rende ensejo à oposição de Embargos de Declaração é aquela interna do julgado, cumprindo trazer à luz o entendimento de PONTES DE MIRANDA acerca do tema, **in verbis**:

> "A contradição há de ser entre enunciados do acórdão, mesmo se o enunciado é de fundamento e outro é de conclusão, ou entre a ementa e o acórdão, ou entre o que vitoriosamente se decidira na votação e o teor do acórdão, discordância cuja existência se pode provar com os votos vencedores, ou a ata, ou outros dados" (**in** Comentários ao Código de Processo Civil, Tomo VII, 3ª edição, Forense, 1999, p. 322).

Para ANTÔNIO CARLOS DE ARAÚJO CINTRA, "a rigor, há de se entender que o erro material é aquele que consiste em simples *lapsus linguae aut calami*, ou de mera distração do juiz, reconhecível à primeira vista. Sempre que o suposto erro constitui o resultado consciente da aplicação de um critério ou de uma apreciação do juiz, ainda que inócua, não haverá erro material no sentido que a expressão é usada pela disposição em exame, de modo que sua eventual correção deve ser feita por outra forma, notadamente pela via recursal" (**in** Comentários ao Código de Processo Civil. Rio de Janeiro: Forense, 2003, Volume IV, p. 301). Na mesma linha, o escólio de EDUARDO TALAMINI: “O erro material reside na *expressão* do julgamento, e não no julgamento em si ou em suas premissas. Trata-se de uma inconsistência que pode ser clara e diretamente apurada e que não tem como ser atribuída ao *conteúdo do julgamento* - podendo apenas ser imputada à forma (incorreta) como ele foi exteriorizado” (**in** Coisa Julgada e sua Revisão, RT, 2005, p. 527).

A obscuridade, por sua vez, verifica-se quando há evidente dificuldade na compreensão do julgado. Ocorre quando há a falta de clareza do **decisum**, daí resultando a ininteligibilidade da questão decidida pelo órgão judicial. Em última análise, ocorre a obscuridade quando a decisão, no tocante a alguma questão importante, soluciona-a de modo incompreensível. É o que leciona VICENTE GRECO FILHO:

> "A obscuridade é o defeito consistente na difícil compreensão do texto da sentença e pode decorrer de simples defeito redacional ou mesmo de má formulação de conceitos. Há obscuridade quando a sentença está incompreensível no comando que impõe e na manifestação de conhecimento e vontade do juiz. A obscuridade da sentença como os demais defeitos corrigíveis por meio de embargos de declaração prejudicando a intelecção da sentença prejudicará a sua futura execução.
> A dúvida é o estado de incerteza que resulta da obscuridade. A sentença claramente redigida não pode gerar dúvida" (**in** Direito Processual Civil Brasileiro, vol. 2, São Paulo: Saraiva, 2000, pág. 241).

Infere-se, portanto, que, não obstante a orientação acerca da natureza recursal dos Declaratórios, singularmente, não se prestam ao rejulgamento da lide, mediante o reexame de matéria já decidida, mas apenas à elucidação ou ao aperfeiçoamento do **decisum**, em casos, justamente, nos quais eivado de obscuridade, contradição, omissão ou erro material. Não têm, pois, em regra, caráter substitutivo ou modificativo, mas aclaratório ou integrativo.

Na decisão embargada não se verificam os vícios apontados nestes Embargos de Declaração, de vez que nela foi adotada a seguinte fundamentação, clara e coerente, para justificar o parcial provimento do Recurso Especial, tão somente para cassar o acórdão recorrido, a fim de que o Tribunal de origem, soberano no exame de matéria fática, prossiga no julgamento da causa, a partir da orientação firmada na jurisprudência do STJ:

> "Trata-se de Recurso Especial, interposto por ANTÔNIO MARTINS BASTOS FILHO, em 28/04/2011, com fundamento no art. 105, III, **a**, da Constituição Federal, contra acórdão do TRF/4ª Região, assim ementado:
>
> > 'TRIBUTÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. IMPOSTO DE RENDA. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. DECRETO-LEI 1.510/76. LEI 7.713/88. ISENÇÃO. RECONHECIMENTO. AQUISIÇÃO POSTERIOR A 31.12.1983. DESCABIMENTO.
> > 1. Na vigência do Decreto-lei 1.510/76, o acréscimo patrimonial decorrente do lucro auferido por pessoa física na alienação de ações societárias que permanecem no patrimônio do contribuinte por mais de cinco anos está isento do imposto de renda, conforme previsto no art. 4º, 'd', desse diploma legal. A isenção subsiste mesmo que a alienação tenha ocorrido após

a revogação da regra isentiva pela Lei 7.713/88, pois tratando-se de isenção concedida sob condição onerosa, o contribuinte tem direito adquirido ao beneficia se satisfez a condição prevista na lei. Precedentes do STJ.

2. Inexiste direito adquirido à isenção com relação às ações por qualquer meio havidas após 31-12-1983, pela impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de cinco anos sem alienação até a revogação da isenção, indispensável à formação do direito. O art. 5º do DL 1.510, de 1976, ao se referir às bonificações, tratou apenas de estabelecer o valor a ser considerado para as ações bonificadas, de modo a se poder apurar o ganho de capital por ocasião das alienações dessas ações, e não de garantir a isenção.

3. Apelações e remessa oficial desprovidas' (fl. 414e).

Opostos novos Embargos de Declaração, foram eles rejeitados.

Em seu Recurso Especial, o contribuinte recorrente indicou contrariedade ao art. 535, II, do CPC/73, e defendeu a nulidade do acórdão dos Embargos de Declaração, os quais, segundo o recorrente, foram opostos visando obter esclarecimentos quanto aos dois seguintes aspectos: 'a) para que fosse sanada a omissão quanto ao critério temporal da norma, de quando se deve considerar adquiridas tais ações, consoante artigo 5º da Portaria MF 454 de 25/08/1977 c/c art. 100, I do CTN e b) quanto às ações oriundas de grupamento ou de desdobramento há necessidade de pronunciamento quanto ao art. 12 da Lei 6.404/76' (fl. 462e).

Por outro lado, sob alegação de ofensa aos arts. 5º do Decreto-lei 1.510/76, 12 da Lei 6.404/76, 100, I, do CTN e 5º da Portaria 454/77, do Ministro da Fazenda, o contribuinte recorrente alegou que 'o ganho de capital apurado na alienação de ações novas provenientes de bonificação, efetuada em qualquer época, mesmo após 31 de dezembro de 1988, quando revogado o Decreto-lei 1.510/76, está isento de imposto de renda, caso as ações antigas, de que são originárias, atenderem as condições estabelecidas no artigo 4º, alínea **d**, daquele retro mencionado diploma legal' (fl. 474e), bem como que, 'especialmente no que diz respeito às bonificações, em qualquer tempo, o critério para contagem do prazo é a data de subscrição ou aquisição do núcleo da participação societária bonificada, as quais, consoante disposto no artigo 5º do Decreto-lei 1.510, de 26.12.76 c/c artigo 5º da Portaria Ministerial 454, de 25.08.77, e, também, nos termos do esclarecedor Parecer Normativo CST 68, de 23.09.1977, são consideradas como adquiridas às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem' (fl. 475e), e, ainda, que 'o entendimento aplicável às ações adquiridas sob a égide

do Decreto-lei 1.510/76 se estende aos desdobramentos e bonificações das mesmas, mesmo que estes tenham ocorrido após a data de 31/12/1983, tendo em vista estarem tais desdobramentos e bonificações intrínsecamente ligados à aquisçao das ações 'mães', as quais, gize-se, atenderam aos requisitos dispostos na legislação para a fruição da isenção da incidência do IRPF no ganho de capital, merecendo ser provido o presente Recurso Especial'.

Após apresentadas as contrarrazões (fls. 503/510e), o Recurso Especial foi admitido, na origem (fls. 542/543e).

O Ministério Público Federal, em seu parecer (fls. 599/601e), manifestou-se pelo provimento do Recurso Especial.

A irresignação merece parcial acolhida.

De acordo com o art. 255, § 5º, do Regimento Interno do STJ, no julgamento do Recurso Especial verificar-se-á, preliminarmente, se o recurso é cabível. Decidida a preliminar pelo cabimento, será julgada a causa, com aplicação do direito à espécie.

Em conformidade com a referida disposição regimental, quando a aplicação do direito à espécie pressupõe o exame do conjunto fático-probatório dos autos, faz-se necessário o retorno do processo ao Tribunal de origem, para ultimação do procedimento de subsunção dos fatos às normas jurídicas incidentes, na espécie. Nesse sentido os seguintes precedentes do STJ: REsp 1.103.253/DF, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 06/08/2010; REsp 1.025.633/RJ, Rel. Ministro MASSAMI UYEDA, TERCEIRA TURMA, DJe de 29/09/2011; REsp 1.136.885/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, DJe de 07/03/2012; REsp 1.312.506/PE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 03/05/2012; REsp 1.308.719/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/07/2013; AgRg no REsp 1.231.846/RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/10/2014; AgRg no REsp 1.568.041/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 22/03/2016; AgRg nos EDcl no REsp 1.501.828/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/04/2016; AgInt no REsp 1.445.159/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 14/09/2016; AgInt no AREsp 1.116.432/MA, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, DJe de 01/12/2017.

Com efeito – considerando a Súmula 456 do STF, que contém enunciado semelhante ao do § 5º do art. 255 do Regimento Interno do STJ –, a Segunda Turma do STF, ao julgar os EDcl no AgRg no RE 346.736/DF (Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe-115, de 18/06/2013), proclamou que nada impede que o STF – ao invés de

ele próprio, desde logo, 'julgar a causa, aplicando o direito à espécie' – opte por remeter esse julgamento ao Juízo recorrido, como frequentemente o faz.

Quanto ao mérito recursal, de início, não procede a alegação de ofensa ao art. 535, II, do CPC/73, pois não há omissão, no acórdão recorrido, quando o Tribunal de origem pronuncia-se, de forma clara e precisa, sobre as questões postas nos autos, adotando fundamentos suficientes para embasar a decisão, tal como ocorreu, **in casu**. Ademais, na forma da jurisprudência firmada pelo STJ, sob a égide do CPC/73, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte. Nesse sentido: STJ, REsp 739.711/MG, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJU de 14/12/2006. Além disso, não se pode confundir decisão contrária ao interesse da parte com ausência de fundamentação ou negativa de prestação jurisdicional. Em igual sentido: STJ, REsp 801.101/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, DJU de 23/04/2008.

Sobre o tratamento tributário das ações bonificadas, a Segunda Turma do STJ, ao julgar o RE 1.443.516/RS (Rel. p/ acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 07/10/2016), firmou o entendimento de que as bonificações ocorridas após a revogação, em 01/01/89, pelo art. 58 da Lei 7.713/1988, da isenção de imposto de renda prevista no art. 4º, **d**, do Decreto-lei 1.510/76, encontram-se sujeitas à tributação, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultratividade, como se vê pela leitura da ementa do respectivo acórdão:

> '**PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BONIFICAÇÕES. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI 1.510/1976. DIREITO ADQUIRIDO À ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA.**
>
> **HISTÓRICO DA DEMANDA**
>
> 1. Trata-se de Mandado de Segurança impetrado com a finalidade de afastar o pagamento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária. **Defende o impetrante, ora recorrente, a tese de que a bonificação, consistente no aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas, deve receber o mesmo tratamento de isenção concedido às alienações das ações ou quotas sociais originárias, na forma dos arts. 4º, 'd', e 5º do Decreto-lei 1.510/1976**.
>
> 2. Importante esclarecer que o recorrente, em sua petição

inicial, narra que as bonificações se referem ao '**aumento do capital social pela incorporação de reservas e lucros gerados a partir de 03/07/1991**' (item 1.8 da petição inicial, cf. fl. 3, e-STJ), situação essa comprovada pela quarta alteração contratual da empresa (fls. 77-79, e-STJ). **Em outras palavras, o ganho de capital decorrente da bonificação ocorreu em 1991**.

EFICÁCIA DA ISENÇÃO. *TEMPUS REGIT ACTUM*. REVOGAÇÃO PELA LEI 7.713/1988.

3. A tributação, como se sabe, consiste na retirada de fração do patrimônio individual para destinação de recursos ao Poder Público, de modo a viabilizar que este atinja as suas finalidades.

4. Além dessa função, ordinária, pode também a tributação ser utilizada com objetivos extrafiscais, de incentivo a uma atividade, ou setor.

5. Por isso mesmo, a isenção tributária é instituto que comporta interpretação restritiva.

6. **O disposto no art. 5º do Decreto-lei 1.510/1976 só pode ser adotado como fundamento para isentar do Imposto de Renda o ganho de capital – relativo às bonificações representativas do aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas – enquanto tal ato normativo encontrava-se vigente**.

7. A Lei 7.713/1988 regulou inteiramente a matéria, revogando expressamente a isenção anteriormente criada **sem prazo certo**, ao estabelecer, em seu art. 1º, que '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. 1º) e, no art. 58, '**Revogam-se (...) os arts. 1º a 9º do Decreto-lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976**'.

8. **Nessa linha de raciocínio, a ofensa ao direito adquirido ocorreria somente se houvesse pretensão de tributar o ganho de capital na bonificação ocorrida até 31.12.1988, último dia de vigência do Decreto-lei 1.510/1976**.

9. Dito de outro modo, **o ganho de capital resultante das bonificações ocorridas na vigência do Decreto-lei 1.510/1976 gozará da isenção, proporcionalmente em relação às ações originalmente adquiridas, mas é tributável quando ocorrido após a revogação da isenção, uma vez que não há previsão normativa conferindo ultratividade àquela forma de exclusão do crédito tributário**.

10. **No caso dos autos, conforme afirmado pelo próprio**

> **recorrente, a bonificação ocorreu em 3.7.1991 e a operação de alienação, com ganho de capital, data de 4.3.2011, razão pela qual a aplicação do princípio *tempus regit actum* atrai a incidência do regime jurídico instituído pela Lei 7.713/1988**.
> 11. Recurso Especial não provido' (STJ, REsp 1.443.516/RS, Rel. p/ acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 07/10/2016).

No mesmo sentido o acórdão unânime da Segunda Turma, julgado em 23/05/2017:

> 'TRIBUTÁRIO. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. BONIFICAÇÕES. AUMENTO DE CAPITAL SOCIAL POR INCORPORAÇÃO DE LUCROS E RESERVAS. INCIDÊNCIA DE IMPOSTO DE RENDA. DECRETO-LEI 1.510/1976. SUPERVENIÊNCIA DA LEI 7.713/1988. DIREITO ADQUIRIDO A ISENÇÃO. MARCO TEMPORAL.
> 1. Cuida-se, na origem, de Ação Ordinária com a finalidade de afastar o pagamento de Imposto de Renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participação societária. **Defende o impetrante, ora agravante, a tese de que a bonificação, consistente no aumento de capital social por incorporação de lucros e reservas, deve receber o mesmo tratamento de isenção concedido às alienações das ações ou quotas sociais originárias, na forma dos arts. 4º, 'd', e 5º do Decreto-lei 1.510/1976**.
> 2. O Tribunal *a quo* reformou em parte sentença de improcedência para reconhecer a existência de direito adquirido à isenção do imposto de renda sobre ganho de capital da alienação dessas ações, excetuadas aquelas obtidas, por qualquer meio, após 31.12.1983.
> 3. A Lei 7.713/1988 regulou inteiramente a matéria, revogando expressamente a isenção anteriormente criada sem prazo certo, ao estabelecer, em seu art. 1º, que '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. 1º) e, no art. 58, 'Revogam-se (...) os arts. 1º a 9º do Decreto-lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976'.
> 4. **A Segunda Turma do STJ adotou recentemente entendimento parcialmente diverso do acórdão recorrido, ao assentar que 'o ganho de capital resultante das**

> **bonificações ocorridas na vigência do Decreto-lei 1.510/1976 gozará da isenção, proporcionalmente em relação às ações originalmente adquiridas, mas é tributável quando ocorrido após a revogação da isenção, uma vez que não há previsão normativa conferindo ultratividade àquela forma de exclusão do crédito tributário' (REsp 1.443.516/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Rel. p/ Acórdão Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 7/10/2016)**.
>
> 5. Assim, **para as bonificações ocorridas na vigência do Decreto-lei 1.510/1976, incide o regime de isenção**, que no caso observará relação de proporcionalidade em relação às ações originárias. **As bonificações ocorridas após a revogação da isenção pela Lei 7.713/1988, porém, encontram-se sujeitas à tributação**, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultra-atividade.
>
> 6. No acórdão recorrido não constam informações sobre as datas em que ocorreram as bonificações e os desdobramentos das ações, de modo que os autos devem retornar ao Tribunal *a quo* para nova apreciação da lide, à luz da tese ora firmada.
>
> 7. Agravo Interno parcialmente provido' (STJ, AgInt nos EDcl no REsp 1.449.496/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 16/06/2017).

No voto-vista por mim proferido no julgamento do supracitado REsp 1.443.516/RS, Relator o Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, no qual se discutia questão semelhante, acompanhei a divergência, inaugurada pelo Ministro HERMAN BENJAMIN, que ficou Relator para o acórdão, acompanhado que foi também pelos Ministros HUMBERTO MARTINS e DIVA MALERBI, em 29/08/2016, assim como a Segunda Turma acompanhou, por unanimidade, o voto do Ministro HERMAN BENJAMIN, no retromencionado REsp 1.449.496/RS, julgado em 23/05/2017, que também discutiu questão semelhante. Nos aludidos julgamentos distinguiram-se duas situações: '**para as bonificações ocorridas na vigência do Decreto-lei 1.510/1976, incide o regime de isenção**, que no caso observará relação de proporcionalidade em relação às ações originárias. **As bonificações ocorridas após a revogação da isenção pela Lei 7.713/1988, porém, encontram-se sujeitas à tributação**, pois a isenção prevista na legislação revogada não possui ultra-atividade'.

Esse mesmo tratamento tributário das bonificações deve ser dispensado aos desdobramentos ou grupamentos de ações, previstos no art. 12 da Lei 6.404/76.

Consoante voto-vista por mim proferido, no retromencionado REsp

1.443.516/RS, o Decreto-lei 1.510/76, cerne da controvérsia, previa isenção do imposto de renda em relação ao lucro oriundo da venda de participações societárias, desde que o vendedor tivesse permanecido na propriedade das quotas pelo prazo mínimo de 5 (cinco) anos, nos seguintes termos:

> '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. (Revogado pela Lei 7.713, de 1988).
> Art. 2º O rendimento tributável de acordo com o artigo anterior será determinado pela diferença entre o valor da alienação e o custo de subscrição ou aquisição da participação societária, corrigido monetariamente segundo a variação das Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional. (Revogado pela Lei 7.713, de 1988).
> (...)
> Art. 4º **Não incidirá o imposto de que trata o artigo 1º**: (Revogado pela Lei 7.713, de 1988).
> (...)
> d) **nas alienações efetivadas após decorrido o período de cinco anos da data da subscrição ou aquisição da participação.**
> Art. 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. (Revogado pela Lei 7.713, de 1988)'.

O Decreto-lei 1.510/76 foi revogado, em 1º de janeiro de 1989, com a edição da Lei 7.713, de 22/12/88, em vigor em 01/01/89.
Em suma, o proprietário de participações societárias, adquiridas até 31/12/1983, ou seja, 5 anos antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, poderia valer-se do benefício fiscal, ou seja, em caso de venda de suas participações, não poderia ter seu ganho de capital atingido pelo imposto de renda, uma vez que teria cumprido a exigência legal de permanecer, pelo prazo de 5 anos, na propriedade das quotas societárias.
Tendo por base a legislação em destaque, surgiram demandas judiciais questionando a aplicabilidade da citada isenção tributária aos casos em que a alienação das participações societárias deu-se após a revogação do Decreto-lei 1.510/76, operada pela Lei 7.713/88.
A Primeira Seção do STJ, instada a decidir sobre o tema, consolidou o entendimento de que a isenção em destaque é plenamente aplicável

em favor daquele que, tendo possuído as participações societárias por 5 anos **completos, antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76**, aliena as quotas societárias, ainda que a venda se dê em momento posterior à entrada em vigor da Lei 7.713/88.
Nesse sentido:

> '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 1.510/76 ao acréscimo patrimonial decorrente da alienação de participação societária realizada após a entrada em vigor da Lei 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 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' (STJ, REsp 1.133.032/PR, Rel. Ministro LUIZ FUX, Rel. p/ acórdão Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 26/05/2011).

Ocorre que a controvérsia em debate neste processo – tal como ocorreu nos dois precedentes da Segunda Turma, já mencionados – exige um maior aprofundamento no tema, uma vez que o impetrante deseja ser beneficiado pela isenção do imposto de renda, prevista no Decreto-lei 1.510/76, não apenas em relação à venda, em 22/10/2007, de participações societárias originárias, mas, também, das denominadas ações bonificadas, desdobradas ou agrupadas, decorrentes daquelas, qualquer que seja a data de emissão das ações bonificadas, desdobradas ou agrupadas, ainda que autorizados os desdobramentos, agrupamentos ou bonificações por assembléia geral da sociedade posterior a 01/01/89, data da revogação da isenção prevista no art. 4º, **d**, do Decreto-lei 1.510/76. A tese não foi acolhida pelo Tribunal de origem, que deixou consignado o seguinte entendimento, na ementa do acórdão recorrido:

> '2. Inexiste direito adquirido à isenção com relação às ações

> por qualquer meio havidas após 31-12-1983, pela impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de cinco anos sem alienação até a revogação da isenção, indispensável à formação do direito. O art. 5º do DL 1.510, de 1976, ao se referir às bonificações, tratou apenas de estabelecer o valor a ser considerado para as ações bonificadas, de modo a se poder apurar o ganho de capital por ocasião das alienações dessas ações, e não de garantir a isenção' (fl. 414e).

As bonificações, ou ações bonificadas, em termos simplificados, são ações recebidas pelos acionistas quando há aumento do capital da sociedade, normalmente pela utilização de lucros ou reservas. Ou seja, os titulares de participações societárias de uma sociedade que decide capitalizar lucros ou reservas serão os destinatários de novas ações emitidas, tendo em vista o aumento do capital social. Essas novas ações são as bonificações, ou ações bonificadas, devendo ser distribuídas entre os acionistas de forma proporcional à sua participação na sociedade, sendo, assim, derivadas das ações originárias.
Tal mecanismo está previsto no art. 169 da Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades por Ações):

> 'Art. 169. O aumento mediante capitalização de lucros ou de reservas importará alteração do valor nominal das ações **ou distribuições das ações novas**, correspondentes ao aumento, entre acionistas, na proporção do número de ações que possuírem'.

Feita essa pequena explanação, chega-se ao cerne da pretensão deduzida neste Mandado de Segurança, que pode ser reduzida ao seguinte questionamento: o lucro obtido com a alienação de ações bonificadas pode ser objeto da isenção do imposto de renda prevista no Decreto-lei 1.510/76, ainda que a alienação ocorra após a revogação deste dispositivo normativo?
A resposta a essa questão – que foi dada em dois precedentes desta Segunda Turma, no REsp 1.443.516/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Rel. p/ acórdão Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 07/10/2016) e no AgInt nos EDcl no REsp 1.449.496/RS (Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, DJe de 16/06/2017) –, exige, por certo, a leitura do art. 5º do Decreto-lei 1.510/76:

> 'Art. 5º Para os efeitos da tributação prevista no artigo 1º deste Decreto-lei, presume-se que as alienações se referem às

> participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem. (Revogado pela Lei 7.713, de 1988)'.

Segundo o dispositivo acima, as ações bonificadas são consideradas adquiridas na data da 'subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem', ou seja, de suas ações originárias.

Com base nessa afirmação, entende o impetrante que as ações bonificadas, emitidas a qualquer tempo, devem ser consideradas como adquiridas na data da compra ou subscrição das ações originárias das quais derivam.

Nessa linha de pensamento, afirma que o ganho de capital decorrente da venda de ações bonificadas está isento do imposto de renda, desde que as ações originárias tenham sido adquiridas ao menos cinco anos antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, uma vez que, como afirmado no art. 5º da norma em espeque, considera-se como data de aquisição das ações bonificadas a mesma data de compra das ações originárias.

Tenho, no entanto, que esta não é a melhor interpretação da legislação aplicável ao caso, e nesse sentido orientou-se a jurisprudência da Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 1.443.516/RS e do AgInt nos EDcl no REsp 1.449.496/RS, já mencionados.

Deve-se ressaltar, por fundamental, que os arts. 1º a 9º do Decreto-lei 1.510/76, que instituiu a isenção do imposto de renda em debate, foram revogados, de forma expressa, pela Lei 7.713/88:

> 'Art. 58. **Revogam-se** o art. 50 da Lei 4.862, de 29 de novembro de 1965, **os arts. 1º a 9º do Decreto-lei 1.510, de 27 de dezembro de 1976**, o art. 66 do Decreto-lei 1.598, de 26 de dezembro de 1977, os arts. 1º a 4º do Decreto-lei 1.641, de 7 de dezembro de 1978, os arts. 12 e 13 do Decreto-lei 1.950, de 14 de julho de 1982, os arts. 15 e 100 da Lei 7.450, de 23 de dezembro de 1985, o art. 18 do Decreto-lei 2.287, de 23 de julho de 1986, o item IV e o parágrafo único do art. 12 do Decreto-lei 2.292, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 2º do Decreto-lei 2.301, de 21 de novembro de 1986, o item III do art. 7º do Decreto-lei 2.394, de 21 de dezembro de 1987, e demais disposições em contrário.'

Não estando mais em vigor o dispositivo legal que determinava que a ação bonificada seria considerada adquirida na mesma data de compra ou subscrição da ação originária, em respeito ao princípio do direito adquirido e da própria jurisprudência do Superior Tribunal de

Justiça, duas situações devem ser diferenciadas, para fins de solução da controvérsia, como entendeu esta Segunda Turma, nos dois precedentes já mencionados.

A primeira situação é a das ações bonificadas emitidas quando ainda em vigor o Decreto-lei 1.510/76. Para tais ações bonificadas, deve ser aplicado o entendimento anteriormente destacado, no sentido de que, se o alienante foi proprietário das quotas originárias por cinco anos, antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, o lucro advindo da venda estará isento, ainda que a alienação ocorra após a entrada em vigor da Lei 7.713/88. Tal posicionamento harmoniza-se com a jurisprudência desta Corte sobre a matéria, sendo respeitado o direito daquele que preencheu os requisitos para usufruir da isenção legal, em relação à venda de participações societárias que integraram seu patrimônio, por cinco anos, enquanto vigente o Decreto-lei 1.510/76.

A segunda situação é a das ações bonificadas emitidas após a revogação, em 01/01/89, do Decreto-lei 1.510/76. Tais ações, tendo em vista não estar mais em vigor o art. 5º do Decreto-lei 1.510/76, não podem ter sua data de emissão equiparada à data de aquisição ou subscrição da participação societária originária. Aplicar tal comando normativo às ações bonificadas, emitidas após a revogação expressa do art. 5º do Decreto-lei 1.510/76, em 01/01/89, implica, na verdade, na indevida atribuição de efeitos ultra-ativos a tal dispositivo, e não em respeito a direitos adquiridos.

Entendimento diverso resultaria na criação de uma isenção **ad infinitum**, ilimitada no tempo – conquanto baseada em uma norma revogada –, tendo em vista que o ganho de capital proveniente da alienação, em qualquer tempo, de qualquer ação bonificada, desde que oriunda de uma ação originária adquirida cinco anos antes da revogação do Decreto-lei 1.510/76, não poderia ser objeto de incidência do imposto de renda.

No presente caso – sem se pronunciar sobre as datas das bonificações, desdobramentos ou grupamentos –, o Tribunal de origem negou provimento à Apelação do contribuinte, pelos seguintes fundamentos:

> 'Referentemente aos acréscimos decorrentes de bonificações, grupamentos e desdobramentos, ainda que posteriores a 1984, acolho o entendimento firmado pelo MM. Juiz **a quo** como razão de decidir, **in verbis***:*
>
> > 'Logo, com relação a ações adquiridas na vigência do Decreto-lei 1.510/76, mas com relação às quais não se implementou o prazo de constância de 05 anos da propriedade até a entrada em vigor da Lei 7.713/88, não há direito adquirido a resguardar, impondo-se a

tributação na alienação.

Posta esta conclusão, cabe apreciar a questão das ações bonificadas, desdobradas ou grupadas que ingressaram no patrimônio do impetrante no período.

E o que se verifica é que com relação a estas não se comunica, automaticamente, a isenção tributária para quando da alienação.

Já porque perante a sociedade cada ação é uma ação, independente de sua origem, e tanto mais porque, ao fisco, neste ponto não interessa nem seriam oponíveis eventuais contornos da relação societária subjacente.

Em face dos termos do Decreto-Lei 1.510/76, e assim ao Fisco, o que é relevante é se, uma vez subscritas ou adquiridas por qualquer forma as ações, não houve alienação em prazo inferior a 05 anos implementados na vigência da isenção outorgada.

Logo, independente da forma de subscrição ou aquisição, o direito de isenção na alienação que assiste ao impetrante alcança as ações que, por qualquer modo havidas, tenham sido mantidas em sua propriedade, a contar da subscrição ou aquisição por qualquer forma, pelo período de cinco anos implementados antes da revogação da isenção.

Não basta que a ação que tenha gerado a bonificação, desdobramento ou grupamento, tenha sido subscrita ou adquirida até 31-12-1983, a subscrição das ações havidas por bonificação em desdobramento ou grupamento tem de ter ocorrido até 31-12-1983, de modo a permitir o transcurso de cinco anos de propriedade sem alienação até a revogação da isenção, uma vez a que a Lei 7.713/88 passou a viger a partir de 1º-01-1989, na forma do art. 104, III, do CTN.

De tudo que foi acima analisado, concluo que existe direito adquirido por parte do impetrante à isenção de imposto de renda sobre ganhos havidos na alienação das ações que foram subscritas ou adquiridas de qualquer forma, incluindo-se bonificações, desdobramentos e grupamentos, até 31-12-1983, com relação às quais, não tendo sido alienadas pelo prazo de 05 anos ou mais, reuniram-se todos os elementos formadores do direito à isenção ainda na vigência do Decreto-Lei 1.510/76, tratando-se de direito apto a ser exercido, logo constituído e adquirido, independente do tempo em que ocorrente o ato gerador, a posterior alienação. Incidindo aqui, a norma do art. 5º, XXXVI, da CF/88 e não a

> norma do art. 178 do CTN.
> E concluo que não existe direito adquirido à isenção em tela com relação a qualquer ação por qualquer meio havida após 31-12-1983, pela impossibilidade lógica de implementação do lapso temporal de 05 anos sem alienação até a revogação da isenção, indispensável à formação do direito, tratando-se, nesse passo, de mera expectativa de direito, com relação à qual se aplica a norma do art. 178 do CTN e não a garantia constitucional do direito adquirido.'

Às ponderações do togado singular acrescento, apenas, que o art. 5º do DL 1.510, de 1976, diversamente do que sustenta o contribuinte, não lhe garante a pretendida isenção sobre as ações bonificadas.
Com efeito, eis o teor do referido preceptivo legal:

> 'Art. 5º. **Para os efeitos da tributação prevista no art. 1º deste Decreto-Lei**, presume-se que as alienações se referem às participações subscritas ou adquiridas mais recentemente e que **as bonificações são adquiridas, a custo zero, às datas de subscrição ou aquisição das participações a que corresponderem**.'

O que depreendo do referido preceptivo legal, é que o legislador tratou, no caso, do valor que deve ser considerado para as ações bonificadas, de modo a poder se apurar o ganho de capital por ocasião das alienações dessas ações. Ou seja, não garantiu isenção às bonificações decorrentes das ações originárias. O requisito temporal de cinco anos da data de aquisição das ações até a revogação da lei, para a fruição da isenção, por ser objetivo, não pode ser afastado para o reconhecimento da benesse fiscal, como bem deixou assentado o juízo singular.'

Nesse contexto, faz-se necessário o retorno dos autos ao Tribunal de origem, soberano no exame de matéria fática, para que ali se proceda a um novo julgamento da causa, com base na orientação firmada pela Segunda Turma do STJ.
Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, III, do Regimento Interno do STJ, dou parcial provimento ao Recurso Especial, tão somente para cassar o acórdão recorrido, a fim de que o Tribunal de origem, soberano no exame de matéria fática, prossiga no julgamento da causa, com base nas premissas acima delineadas".

Observa-se, pois, que o que busca a parte autora, nos presentes Embargos, é a rediscussão da matéria de fundo, e não a correção dos vícios que permitem a oposição dos Declaratórios.

Nesse contexto, deve-se ressaltar que os Embargos de Declaração não constituem veículo próprio para o exame das razões atinentes ao inconformismo da parte, tampouco meio de revisão, rediscussão e reforma de matéria já decidida.

Nesse sentido:

> "PROCESSO CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. HIPÓTESES DO ART. 535 DO CPC. AUSÊNCIA. REDISCUSSÃO DA MATÉRIA DECIDIDA. IMPOSSIBILIDADE.
> 1. **Os embargos de declaração apenas são cabíveis para sanar omissão, contradição ou obscuridade do julgado recorrido, admitindo-se também esse recurso para se corrigir eventuais erros materiais constantes do pronunciamento jurisdicional.**
> 2. **No caso, está evidenciado o intuito do embargante em rediscutir a matéria já integralmente decidida pelo órgão judicial recorrido, o que não se admite nos estreitos limites do art. 535 do CPC.**
> 3. Embargos de declaração rejeitados" (STJ, EDcl no AgRg nos EAREsp 540.453/RS, Rel. Ministra DIVA MALERBI (Desembargadora Convocada do TRF/3ª Região), PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 04/03/2016).

Ante o exposto, à míngua de vícios, com fundamento no § 1º do art. 264 do Regimento Interno do STJ, rejeito os Embargos de Declaração.

I.

Brasília (DF), 08 de abril de 2019.

MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES
Relatora