



**MINISTÉRIO DA FAZENDA**  
**CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS**  
**SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO**

**Processo n°** 15889.000137/2010-73  
**Recurso n°** Voluntário  
**Acórdão n°** 2401-005.069 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 13 de setembro de 2017  
**Matéria** IRPF. GANHO DE CAPITAL.  
**Recorrente** MARIO ARLINDO CASARIN  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF**

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

CONSULTA. TRIBUTO AUTOLANÇADO. PROCEDIMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE.

A apresentação de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo autolançado e não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos.

PROCEDIMENTO FISCAL. NULIDADE. AUSÊNCIA.

Comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.

Incide o imposto de renda sobre o ganho de capital obtido na alienação de participação societária.

GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO DE PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA. ISENÇÃO. INEXISTÊNCIA DE DIREITO ADQUIRIDO.

A isenção prevista no artigo 4º do Decreto-Lei 1.510, de 1976, por ter sido expressamente revogada pelo artigo 58 da Lei nº 7.713, de 1988, não se aplica a fato gerador (alienação) ocorrido a partir de 1º de janeiro de 1989 (vigência da Lei nº 7.713, de 1988), pois inexistente direito adquirido.

MULTA DE OFÍCIO. LANÇAMENTO PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. DESCABIMENTO.

Não cabe aplicação de multa de ofício nos lançamentos para prevenir a decadência.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade, em conhecer do recurso voluntário. Por voto de qualidade, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso para excluir a multa de ofício. Votou pelas conclusões o conselheiro Cleberson Alex Friess, que solicitou fazer declaração de voto. Vencidos os conselheiros Carlos Alexandre Tortato, Rayd Santana Ferreira, Andréa Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa, que davam provimento ao recurso.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier - Relatora e Presidente.

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Miriam Denise Xavier, Cleberson Alex Friess, Carlos Alexandre Tortato, Francisco Ricardo Gouveia Coutinho, Rayd Santana Ferreira, Claudia Cristina Noira Passos da Costa Develly Montez, Andrea Viana Arrais Egypto e Luciana Matos Pereira Barbosa.

## Relatório

Trata-se de Auto de Infração, fls. 48/57, que exige do contribuinte R\$ 138.518,04 de imposto, acrescido de multa de ofício de 75% e juros moratórios, em razão da apuração de “GANHOS DE CAPITAL NA ALIENAÇÃO DE BENS E DIREITOS”, devido à omissão de ganho de capital auferido na alienação de ações/quotas não negociadas em bolsa da empresa Cainco Equipamentos para Panificação Ltda.

Conforme termo de verificação e conclusão fiscal de fls. 58/66, tem-se que:

- O impugnante informou no termo de intimação que formalizou consulta, em 5/4/10 a respeito do assunto objeto da ação fiscal, da qual resultou o processo nº 10825.000405/2010-88 e, com base no que determina o art. 48 do Decreto nº 70.235/72, solicitou o cancelamento da fiscalização e as exigências nela consubstanciadas.
- A autoridade fiscalizadora entendeu que ao processo de consulta no âmbito da Receita Federal não mais se aplica o dispositivo legal do Decreto nº 70.235/72 citado, sendo estes procedimentos regidos pelo que determina os artigos 48 a 50 da Lei nº 9.430/96.
- Foi constatada a alienação da totalidade das quotas da empresa Cainco Equipamentos para Panificação Ltda de participação societária do contribuinte, tendo sido 50% doadas aos seus três filhos e 50% vendidas à empresa Lockwood Manufacturing Corporation, com sede no Canadá; o valor da transação foi de R\$ 3.755.840,00, a serem pagos parceladamente; esta transação, de acordo com registros da Junta Comercial do Estado de São Paulo (Jucesp), ocorreu em 12/7/05.
- Com base nas informações dos demonstrativos de apuração do ganho de capital apresentados pelo contribuinte nas declarações de ajuste anual e nos valores por ele recolhidos sob o código 4600 foram apurados os valores recebidos anualmente pelo sujeito passivo em decorrência da venda.
- Verificou-se que, no exercício de 2004, a empresa aumentou seu capital social utilizando-se do saldo da conta Reservas de Reavaliação e de parte do saldo da conta Reservas de Capital; o capital social da empresa passou de R\$ 520.000,00 para R\$ 3.330.000,00.
- Considerou-se, para apuração do imposto de renda sobre o ganho de capital, o valor do custo de aquisição de 50% das quotas de participação societária, composta de capital social e reserva de capital, que foi de R\$ 268.862,89.

- O contribuinte, ao contrário, para apurar o valor do imposto de renda devido, baseou-se no valor do capital social da empresa acrescido do saldo da reserva de reavaliação e do saldo de parte da reserva de capital, totalizando R\$ 3.330.000,00.
- A forma de cálculo do ganho de capital utilizada pelo contribuinte não está correta, pois deve-se considerar que a capitalização de lucros e reservas que gera aumento do custo de participação societária é somente daqueles valores que transitaram pela conta de resultados na determinação do IRPJ ou dos que seriam isentos de tributação por lei específica. A reserva de reavaliação não transitou pela conta de resultados para incidência do IRPJ e não se trata de reserva isenta, mas de tributação diferida.
- A reserva de reavaliação com tributação diferida não é passível de distribuição aos sócios ou acionistas a título de lucros ou dividendos. Com isso, a capitalização da reserva de reavaliação não gera custo de aquisição adicional para o sócio ou acionista pessoa física. O aumento só ocorre em quantidade de quotas ou ações, mas não em valor.

Cientificado do Auto de Infração - AI, o contribuinte apresentou impugnação, onde alega, em síntese, que: a) preliminarmente, o lançamento é nulo, pois havia procedimento de consulta; e b) no mérito, diz fazer jus à isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76.

Foi proferido o Acórdão 06-46.758 - 4ª Turma da DRJ/CTA (fls. 110/118) com a seguinte ementa e resultado:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA  
IRPF*

*Exercícios: 2006, 2007, 2008, 2009*

*NULIDADE. NÃO CABIMENTO.*

*Tendo sido o lançamento efetuado com observância dos pressupostos legais que regem o processo administrativo fiscal, incabível falar em nulidade do lançamento.*

*GANHO DE CAPITAL. PARTICIPAÇÃO SOCIETÁRIA.  
ALIENAÇÃO. TRIBUTAÇÃO. ISENÇÃO.*

*A isenção, salvo se concedida por prazo certo e em função de determinadas condições, pode ser revogada ou modificada por lei a qualquer tempo.*

*GANHO DE CAPITAL. ALIENAÇÃO. PARTICIPAÇÃO  
SOCIETÁRIA.*

*Incide o imposto de renda sobre o ganho de capital obtido na alienação de participação societária.*

*DECISÕES ADMINISTRATIVAS E JUDICIAIS. EFEITOS.*

*As decisões administrativas e judiciais, não se constituem em normas gerais, razão pela qual seus julgados não se aproveitam em relação a qualquer outra ocorrência, senão àquela objeto da decisão.*

*Impugnação Improcedente**Crédito Tributário Mantido*

Cientificado do Acórdão em 8/5/14 (Termo de Abertura de Documento de fl. 121), o contribuinte apresentou recurso voluntário em 22/5/14, fls. 140/153 (no qual repisa argumentos apresentados na impugnação e questiona o acórdão recorrido), que contém, em síntese:

Preliminarmente, suscita nulidade do procedimento fiscal, pois formulou consulta versando sobre o objeto da ação fiscal que ensejou a constituição do crédito tributário, o que impediria a lavratura do auto, por violar o art. 48 e 49 do Decreto 70.235/72, como também o art. 89 do Decreto 7.574/11, pois ambos asseguram ao contribuinte o direito de não ser instaurado contra si nenhum procedimento fiscal em relação à matéria objeto da consulta.

Diz que manifestava dúvidas sobre a forma de apurar o ganho de capital, envolvendo, especificamente, a isenção prevista no art. 4º do Decreto 1.510/76, relativamente às cotas que detinha há mais de cinco anos antes da revogação do benefício. Este coincidentemente também constituiu o objeto do procedimento fiscal e da autuação.

Afirma estar consagrado que o instituto da consulta fiscal garante ao contribuinte o direito de obter manifestação formal da administração tributária, em caso de dúvida sobre a interpretação de dispositivo específico da legislação, e até que obtenha essa manifestação, o consultante fica protegido no que se refere à matéria objeto da consulta, contra sanção pelo não pagamento ou pelo pagamento a menor de tributos apurados.

Explica que os tributos foram apurados na forma como o contribuinte entendeu correta naquele momento, tendo recolhido o tributo, embora não de acordo com o entendimento posteriormente exarado na Solução de Consulta. Cita decisão do CARF.

Questiona o procedimento fiscal, com cobrança de multas punitivas, antes da comunicação da decisão exarada na Solução de Consulta. Cita doutrina.

No mérito, afirma fazer jus à isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76 para contemplar 69,2308% do ganho de capital obtido, pois cuida-se de isenção condicionada, com implemento da condição pelo lapso temporal de cinco anos entre aquisição total ou parcial da participação societária, com sua alienação realizada após a revogação da lei de isenção. Entende que quando na data da revogação o contribuinte já reúne todos os requisitos para gozar o benefício fiscal, já está habilitado a isenção. Diz tratar-se de direito adquirido. Cita decisões do CARF de 2011 e anteriores e jurisprudência.

Conclui que devido à isenção, possui crédito perante a Fazenda Pública e apresenta tabela demonstrativa.

Requer a reforma do acórdão recorrido.

É o relatório.

**Voto**

Conselheira Miriam Denise Xavier, Relatora.

**ADMISSIBILIDADE**

O recurso voluntário foi oferecido no prazo legal, assim, deve ser conhecido.

**PRELIMINAR**

Conforme explicado no termo de verificação e conclusão fiscal e no acórdão recorrido, no âmbito da RFB os processos administrativos de consulta são regulados pela Lei 9.430/96, artigos 48 a 50.

*Art. 48. No âmbito da Secretaria da Receita Federal, os processos administrativos de consulta serão solucionados em instância única.*

[...]

*Art. 49. Não se aplicam aos processos de consulta no âmbito da Secretaria da Receita Federal as disposições dos arts. 54 a 58 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.*

*Art. 50. Aplicam-se aos processos de consulta relativos à classificação de mercadorias as disposições dos arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e do art. 48 desta Lei. (grifo nosso)*

O Decreto 70.235/72, art. 48 e art.49, dispõe:

*Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência: (Vide Lei nº 9.430, de 1996)*

*I - de decisão de primeira instância da qual não haja sido interposto recurso;*

*II - de decisão de segunda instância.*

*Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos. (Vide Lei nº 9.430, de 1996)*

E também o Decreto 7.574/11, art. 89:

*Art. 89. Nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão que*

*lhe der solução definitiva. (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 48 e 49; Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput e § 3º).*

*§ 1º A apresentação da consulta:*

*I - não suspende o prazo:*

*a) para recolhimento de tributo, retido na fonte ou declarado (autolancado), antes ou depois da data de apresentação; e*

*b) para a apresentação de declaração de rendimentos; e*

*II - não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações.*

À época da apresentação da consulta (5/4/10) o procedimento era previsto na Instrução Normativa - IN RFB nº 740, de 2/5/07, que dispõe:

*Art. 14. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

*[...]*

*§ 5º A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou auto-lançado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.[...]*

Vê-se que da leitura da legislação citada, acima transcrita, pode-se concluir que:

i) Somente a consulta **formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo** impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada.

ii) A apresentação de consulta **não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação.**

iii) A apresentação de consulta **não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos** e da apresentação de declarações.

No caso em análise, o prazo para recolhimento do tributo já havia expirado quando da apresentação da consulta. Por ser um tributo autolancado, não há que se falar em suspensão do prazo, mesmo porque os fatos geradores apurados se referem aos anos-calendário 2005, 2006, 2007 e 2008 e a consulta somente foi apresentada em 2010. E ainda, o procedimento fiscal foi instaurado para apuração da regularidade do recolhimento dos tributos pagos sobre o ganho de capital apurado na venda de cotas de participação na empresa de titularidade do autuado, não havendo impedimento para tal.

Atualmente, a matéria encontra-se prevista na IN RFB nº 1.396/13, que manteve o entendimento acima:

*Art. 10. A consulta eficaz, formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo, impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora, relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o 30º (trigésimo) dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.*

*Parágrafo único. Quando a solução da consulta implicar pagamento, este deverá ser efetuado no prazo referido no caput, ou no prazo normal de recolhimento do tributo, o que for mais favorável ao consulente.*

*Art. 11. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolancado, antes ou depois de sua apresentação, nem para entrega de declaração de rendimentos ou cumprimento de outras obrigações acessórias.*

No presente caso, o lançamento da diferença do imposto devido é cabível, até mesmo para prevenir a decadência. Assim, comprovada a regularidade do procedimento fiscal, que atendeu aos preceitos estabelecidos no art. 142 do CTN e presentes os requisitos do art. 10 do Decreto 70.235/72, não há que se cogitar em nulidade.

## MÉRITO

Inicialmente, cumpre observar que o próprio contribuinte afirma que não obteve êxito na Solução de Consulta apresentada sobre a matéria objeto da presente autuação.

Contudo, volta a alegar que possui direito adquirido à isenção prevista no Decreto-Lei 1.510/76.

O DL 1.510/76 dispunha que:

*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 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*

[...]

*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.*

Entretanto, tal legislação foi revogada pela Lei 7.713/88, que dispõe:

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

[...]

*§ 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. (grifo nosso)*

[...]

*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 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. (grifo nosso)*

A lei que concede a isenção não gera direito adquirido a favor do contribuinte. A isenção pode ser usufruída enquanto vigente a norma isentiva. Revogada referida norma, o tributo volta a ser exigível em relação aos fatos ocorridos posteriormente à revogação.

Sobre isso, o CTN, no art. 178, dispõe que:

*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.*

A isenção do DL 1.510/76, artigo 4º, alínea 'd', havia sido concedida sob determinada condição (ficar o contribuinte por cinco anos sem alienar sua participação societária), mas não foi por prazo certo. Apenas seria por prazo certo se a lei tivesse estabelecido um tempo após os cinco anos que o contribuinte permaneceu na sociedade, para que ele alienasse sua participação societária. Assim, caso atendidas as condições estabelecidas, ou seja, além de ficar por mais de cinco anos na sociedade, o contribuinte alienasse sua participação no prazo certo estabelecido na lei isentiva, ele estaria dispensado de pagar o imposto. Contudo, este não é o caso, pois a isenção ora tratada foi por prazo indeterminado e, sendo assim, uma vez revogada a norma isentiva, não há mais que se falar em isenção, muito menos em direito adquirido.

Portanto, a isenção do artigo 4º, alínea "d" do Decreto-Lei n.º 1.510/76, não se amolda às condicionantes do art. 178 do CTN, não gerando direito adquirido após sua revogação.

#### MULTA DE OFÍCIO

Nos termos da Instrução Normativa - IN RFB nº 740, de 2/5/07 (vigente à época) a consulta **formulada antes do prazo legal para recolhimento de tributo** impede a aplicação de multa de mora e de juros de mora.

No presente caso a consulta foi formulada quando já havia ocorrido o fato gerador, o que não suspende o prazo para recolhimento do tributo, implicando na incidência dos juros de mora. No entanto, entendo incabível a aplicação da multa de ofício lançada, devendo ser excluída.

#### CONCLUSÃO

Sendo assim, correto o procedimento fiscal que apurou o IRPF ora lançado.

Pelo exposto, voto por conhecer do recurso voluntário, rejeitar a preliminar de nulidade, e, no mérito, dar-lhe provimento parcial para excluir a multa de ofício.

(assinado digitalmente)

Miriam Denise Xavier

## Declaração de Voto

Conselheiro Cleberson Alex Friess

Apresento declaração de voto com o fim de registrar as razões pelas quais deixei de acompanhar de forma integral os fundamentos de decidir da I. Relatora, porém acolhendo a sua conclusão. A falta de sintonia está concentrada na preliminar.

O processo de consulta em matéria tributária está previsto no arts. 46 a 53 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, e pelos arts. 48 a 50 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, regulamentados pelos arts. 88 a 102 do Decreto nº 7.574, de 29 de setembro de 2011.

Um dos efeitos do protocolo da consulta administrativa é a proibição de instauração de procedimento fiscal contra o sujeito passivo, relativamente à espécie consultada, nos termos do art. 89 do Decreto nº 7.574, de 2011, que possui matriz legal nos arts. 48 e 49 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 89. Nenhum procedimento fiscal será instaurado, relativamente à espécie consultada, contra o sujeito passivo alcançado pela consulta, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão que lhe der solução definitiva. (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 48 e 49; Lei nº 9.430, de 1996, art. 48, caput e § 3º).*

*§ 1º A apresentação da consulta:*

*I - não suspende o prazo:*

*a) para recolhimento de tributo, retido na fonte ou declarado (autolançamento), antes ou depois da data de apresentação; e*

*b) para a apresentação de declaração de rendimentos; e*

*II - não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações.*

*(...)*

Como se observa do "caput" do artigo copiado, a regra é clara no sentido da vedação à instauração de procedimento fiscal contra o consultante, relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão definitiva. E não poderia ser diferente.

A consulta formal é um serviço oferecido pela Administração Tributária em prol do correto cumprimento das obrigações tributárias pelos administrados, privilegiando a segurança jurídica nas relações entre as partes, para que o sujeito passivo esclareça dúvida quanto à aplicação de dispositivo da legislação tributária a um fato determinado associado a sua atividade e/ou negócios, mesmo que ainda não ocorrido, nesta hipótese desde que comprovada a efetiva possibilidade de ocorrência.

Ao revelar espontaneamente uma situação concreta, que pode gerar o pagamento de tributo, caso resolva iniciar uma atividade fiscalizatória no sujeito passivo, antes de expedida a decisão definitiva, com a finalidade de apurar o crédito tributário devido com base na matéria objeto da consulta protocolada, certamente o Fisco deixará de observar princípios básicos do direito administrativo, tampouco atuará segundo padrões de confiança e boa-fé que devem permear a relação tributária.

A consulta eficaz formulada antes do vencimento do tributo protege o sujeito passivo da aplicação de juros de mora e multa até o até o trigésimo dia subsequente à data da ciência de sua solução, em caso de resposta desfavorável ao consulente (art. 90, Decreto nº 7.574, de 2011).

Todavia, por óbvio, não há impedimento na legislação para consultas apresentadas posteriormente aos fatos, apenas os efeitos no tocante aos juros e à multa de mora serão distintos.

Por sua vez, a abertura de procedimento fiscal em face do consulente representa uma medida excepcional, autorizada para verificação da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações (inciso II do § 1º do art. 89 do Decreto nº 70.235, de 1972).

Cabe assinalar, contudo, que a norma do inciso II não está dissociada do inciso I do mesmo § 1º, sob pena de aceitar a extrapolação do conteúdo do Decreto nº 70.235, de 1972, que dá sustentação jurídica ao ato regulamentar emanado pelo Poder Executivo. Senão vejamos os arts. 48 e 49 do Decreto nº 70.235, de 1972:

*Art. 48. Salvo o disposto no artigo seguinte, nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência:*

(...)

*Art. 49. A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo, retido na fonte ou autolancado antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos.*

Embora possível a apresentação de consulta, no que tange a tributo retido na fonte ou autolancado não há suspensão de prazo para o seu recolhimento. O protocolo da consulta também não suspende o prazo para apresentação de declaração de rendimentos. Nessas situações, exclusivamente, descabe falar em impedimento para a instauração de procedimento fiscal.

Na acepção utilizada pelo legislador ordinário, tributo autolancado não pode equivaler à elasticidade de tributo lançado por homologação ou "autolancamento". Caso contrário, a vedação ao início do procedimento fiscal com respeito à matéria consultada passaria de regra à exceção na legislação federal, haja vista a natureza dos tributos administrados e fiscalizados pela Receita Federal do Brasil, em evidente prejuízo da harmonia interpretativa.

Para fins do processo de consulta, a conotação de tributo autolancado é restrita, no mesmo contexto do mecanismo da retenção na fonte, em que o responsável pelo recolhimento da exação configura um mero depositário. Por isso, tributo autolancado é aquele que a legislação tributária, em virtude de sua forma de apuração considerando o lançamento por homologação, determina o destaque em documento fiscal, como é o exemplo do Imposto sobre Produtos Industrializados.<sup>1</sup>

Logo, o auto de infração lavrado contra o recorrente, correlacionado à matéria consultada, antes da decisão sobre a consulta protocolada, levaria à decretação da nulidade da exigência fiscal.

Nada obstante, avaliando o caso sob exame, o julgamento do recurso voluntário é merecedor de outro desfecho.

É que a proibição de instauração de procedimento fiscal não pode servir como pretexto para estimular a decadência do crédito tributário. O lançamento fiscal diz respeito à apuração de ganho de capital à medida do pagamento do preço pela alienação de participação societária. As competências mais antigas do auto de infração referem-se ao ano-calendário 2005, quando da venda das quotas, ao passo que a consulta foi protocolada pelo interessado somente no ano de 2010.

Além do que o próprio contribuinte afirmou que não obteve êxito na solução de consulta, nem há notícias nos autos do pagamento espontâneo do tributo devido, após a resposta do Fisco.

À vista desses aspectos, parece-me razoável dar ao lançamento fiscal o tratamento de prevenção da decadência, em que a multa de ofício é indevida, até porque não poderia ser aplicada pela autoridade fiscal enquanto pendente a decisão a respeito da consulta formulada.

Quanto aos juros de mora, nada mais que remunera o credor pelo falta de adimplemento tempestivo da obrigação tributária pelo contribuinte, lembrando que a consulta surgiu em momento posterior aos fatos, quando já vencido o prazo para pagamento das respectivas obrigações tributárias.

Essas foram as razões do meu voto.

(assinado digitalmente)

Cleber Alex Friess

---

<sup>1</sup> Nesse sentido, ver NEDER, Marcos Vinicius e LÓPEZ, Maria Teresa Martínez. Processo administrativo fiscal federal comentado. 3ª ed. Dialética : São Paulo, 2010, pág. 534.