



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15889.000137/2010-73
Recurso nº Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9202-010.489 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2022
Recorrente MARIO ARLINDO CASARIN
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA (IRPF)

Ano-calendário: 2005, 2006, 2007, 2008

PROCESSO DE CONSULTA. IMPEDIMENTO À INSTAURAÇÃO DE PROCEDIMENTO FISCAL RELATIVAMENTE À ESPÉCIE CONSULTADA. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO.

Nenhum procedimento fiscal será instaurado contra o sujeito passivo relativamente à espécie consultada, sendo nulo o Auto de Infração lavrado em dissonância com tal regra.

LANÇAMENTO EFETUADO EM DESRESPEITO À REGRA IMPEDITIVA CONCERNENTE A PROCESSO DE CONSULTA. NULIDADE. VÍCIO FORMAL.

O auto de infração lavrado antes da ciência ao sujeito passivo de resposta a processo de consulta tributária eficaz é nulo por vício formal.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, por maioria de votos, em dar-lhe provimento, para anular o lançamento por vício formal, vencidos os conselheiros Joao Victor Ribeiro Aldinucci (relator), Ana Cecilia Lustosa da Cruz e Marcelo Milton da Silva Risso, que reconheceram o vício como de natureza material. Conforme art. 60, anexo II, do RICARF, em primeira votação, os conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho e Sheila Aires Cartaxo Gomes entenderam pela inexistência de vício no lançamento. Foi designado como redator o Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira – Presidente e Redator Designado

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Eduardo Newman de Mattera Gomes, João Victor Ribeiro Aldinucci, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa

Bacchieri e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti.

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pelo sujeito passivo em face do acórdão 2401-005.069, de recurso voluntário, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 4ª Câmara da 2ª Seção, para que sejam rediscutidas as seguintes matérias: (i) efeitos da consulta tributária e (ii) isenção do imposto de renda sobre ganhos de capital na alienação de participação societária adquirida há mais de 5 anos antes do advento da Lei nº 7713/88. Segue a ementa da decisão nos pontos que interessam:

CONSULTA. TRIBUTO AUTOLANÇADO. PROCEDIMENTO FISCAL. POSSIBILIDADE.

A apresentação de consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo autolancado 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.

A decisão foi assim registrada:

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.

Foi lavrado Auto de Infração para exigência do Imposto de Renda da Pessoa Física (IRPF), tendo em vista a alegada existência de omissão de ganho de capital na alienação de participação societária do contribuinte na empresa CAINCO EQUIPAMENTOS PARA PANIFICAÇÃO LTDA. No entender da acusação fiscal, o processo de consulta formulado pelo sujeito passivo não impede a lavratura de auto de infração e ocorreu ganho de capital na alienação das quotas da citada empresa.

Em seu recurso especial, e no que foi objeto de admissão prévia, o sujeito passivo basicamente alega que:

Primeira matéria

- conforme paradigmas 3203-000.622 e 9303-005.794, o sujeito passivo tem direito subjetivo de não ter instaurado contra si nenhum procedimento fiscal relativamente à matéria consultada, a partir da apresentação da consulta até o trigésimo dia subsequente à data da ciência da decisão definitiva da consulta;

Segunda matéria

- conforme paradigmas 102-49.302 e 9202-001.681, há isenção do imposto de renda sobre o ganho de capital decorrente da alienação de participações societárias adquiridas até 31/12/1983 e mantidas por, pelo menos, cinco anos, sem mudança de titularidade, até a data da vigência da Lei nº 7.713, de 22 de dezembro de 1988.

A Fazenda Nacional foi intimada do acórdão de recurso voluntário, do recurso especial e do seu exame de admissibilidade, e apresentou contrarrazões, nas quais basicamente afirma que o apelo deve ser desprovido.

É o relatório.

Voto Vencido

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e a recorrente demonstrou a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que o apelo deve ser conhecido.

Sobre a tempestividade, é importante pontuar que *“foi impetrado o Mandado de Segurança 5000639-87.2018.4.03.6108, cuja sentença (fls. 338 a 343) concedeu a segurança parcialmente, “a fim de reconhecer tempestivo o recurso especial aviado pelo contribuinte, no dia 09/11/2017, no PAF litigado nestes autos, na forma aqui estatuída” (vide efl. 360).*

2 Nulidade do lançamento

Discute-se nos autos se é nulo o lançamento efetuado na pendência de resposta à consulta formulada pelo sujeito passivo acerca do seu fato gerador (do lançamento). Segundo a decisão recorrida:

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.

Pois bem. Discordo do acórdão recorrido e entendo que o recurso deve ser provido.

Isso porque o art. 48 do Decreto 70235/72 prevê, expressamente, que 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. Quer dizer, um dos efeitos naturais do processo de consulta é o impedimento para o início de qualquer procedimento fiscal destinado à apuração de infrações relativas à matéria consultada, até o término do prazo fixado após a data da ciência do sujeito passivo acerca da resposta da administração. E conforme prevê o art. 49, apenas incorre a suspensão do prazo para recolhimento de tributo retido na fonte (o que não é o caso) ou autolancado (o que também não é o caso, pois o contribuinte não fez o autolancamento, mas sim consulta formal após a realização de alguns fatos geradores). Veja-se:

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)

Por concordar com os fundamentos transcritos abaixo, da Declaração de Voto constante do acórdão recorrido, adoto-os como razões de decidir:

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 consultante 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 extrapolção 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.** ¹

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.

Ademais, é importante ressaltar que o presente Auto de Infração não foi lavrado para prevenir a decadência. Como se vê no Termo de Verificação e de Conclusão Fiscal, a autoridade lançadora não fez qualquer afirmação nesse sentido e, muito pelo contrário, entendeu ser inaplicável ao caso concreto o disposto no art. 48 do Decreto 70235/72 (vide efl. 60). Em sendo assim, entendo inapropriada a menção de que o lançamento da diferença do imposto devido seria cabível *“até mesmo para prevenir a decadência”* (vide efl. 165).

Por fim, vale dizer que o art. 89, § 1º, II, do Decreto 7574/2011, segundo o qual *“não impede a instauração de procedimento fiscal para fins de apuração da regularidade do recolhimento de tributos e da apresentação de declarações”* (abaixo transcrito), é aplicável apenas quando há valor incontroverso a ser recolhido e declarado pelo sujeito passivo (*valor incontroverso cujo recolhimento e apresentação de declaração poderão ser apurados*), mas não quando a Consulta, por exemplo, invoca hipóteses de imunidade, isenção ou não incidência

totais. Em tais hipóteses, é descabido falar em apuração de regularidade de recolhimentos. A hipótese do inc. II do § 1º submete-se ao *caput* do art. 89, segundo o qual nenhum procedimento fiscal será instaurado relativamente à espécie consultada.

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.**

Destarte, tendo sido lavrado o Auto de Infração quando pendente causa legal de impedimento, deve ser reconhecida a nulidade do lançamento por vício material, tornando-se prejudicado o julgamento da segunda matéria.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar provimento ao recurso especial do sujeito passivo, para reconhecer a nulidade do lançamento por vício material.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci

Voto Vencedor

Conselheiro Carlos Henrique de Oliveira –Redator Designado

Em que pesem a logicidade e os argumentos do ilustre Relator, ousou, com o devido pedido de licença, manifestar meu entendimento quanto à natureza do vício que inquinou o lançamento, conduzindo a sua nulidade.

No entendimento do Relator, o auto de infração foi contaminado por vício material, sendo, por consequência nulo, posto ter sido lavrado em momento que existia o impedimento legal decorrente da instauração de processo de consulta pelo sujeito passivo, nos termos do art. 48 do Decreto 70235/72, .

Na ótica desse Julgador, a aplicação da Lei 9.784, de 1999, que regula o processo administrativo federal, conduz a outra conclusão.

Nos termos do referido diploma legal, havendo irregularidade do ato administrativo, deve a Administração de ofício regularizá-lo, em face do princípio da autotutela. Assim determina claramente os dispositivos:

"Art. 53. A Administração deve anular seus próprios atos, quando eivados de vício de legalidade, e pode revogá-los por motivo de conveniência ou oportunidade, respeitados os direitos adquiridos.

(...)

Art. 55. Em decisão na qual se evidencie não acarretarem lesão ao interesse público nem prejuízo a terceiros, os atos que apresentarem defeitos sanáveis poderão ser convalidados pela própria Administração." (grifos nossos)

Observe-se dos preceitos normativos acima, que a Lei cinde as irregularidades do ato segundo a gravidade do mesmo. Atos portadores de defeitos sanáveis, meras irregularidades, poderão ser convalidados. Já os atos produzidos com ofensa à legalidade devem ser anulados.

Sobre o tema, a Professora Maria Sylvia Zanella Di Pietro (*Direito Administrativo, 14ª ed, p. 234*), titular da inesquecível Faculdade de Direito do Largo São Francisco, leciona que convalidação ou saneamento *"o ato administrativo pelo qual é suprido o vício existente em um ato ilegal, com efeitos retroativos à data em que este foi praticado"*.

Além disso, a doutrinadora explicita que nem sempre é possível a convalidação, pois depende do tipo de vício que atinge o ato.

Os defeitos atinentes à incompetência quanto à matéria, quanto ao motivo e finalidade, e ainda quanto ao objeto e conteúdo não são passíveis de convalidação.

Especificamente quanto à impossibilidade de convalidação, esclarece a Professora:

"O objeto ou conteúdo ilegal não pode ser objeto de convalidação."

O remédio que deve ser tomado pela Administração é o previsto no artigo 53 da Lei nº 9.784/99, acima transcrito: a anulação. Novamente, recordemos os ensinamentos de Maria Sylvia:

"Quando o vício seja sanável ou convalidável, caracteriza-se hipótese de nulidade relativa; caso contrário, a nulidade é absoluta."

Sobre o tema, devemos lembrar que as nulidades, absoluta ou relativa, produzem efeitos distintos para a Administração Tributária em razão do tempo que a lei determina para a correção do lançamento tributário viciado. Se este for convalidável, por eivado de vício formal, o saneamento deve ser realizado em 5 anos após o trânsito em julgado da decisão que anular o ato administrativo. Já o lançamento maculado por nulidade absoluta, deve ser refeito no prazo decadencial previsto no CTN, seja o do parágrafo 4º do artigo 150, seja o do inciso I do artigo 173.

Tal distinção nos obriga a perquirir qual o vício existente no caso concreto.

Para nós a distinção é simples e fundada no texto legal.

Como ensina Maria Sylvia Zanella Di Pietro, lançamentos que contenham conteúdo ilegal não são passíveis de convalidação, pois a nulidade que ostentam é absoluta. Por outro lado, o art. 55 da Lei 9.784/99 permite a convalidação dos atos maculados de vícios sanáveis.

No caso em apreço, observamos que não observou o Fisco regra que lhe impedia de efetuar o lançamento no interregio entre a formulação da consulta e os trinta dias subsequentes à ciência pela consultante da resposta da Administração Tributária.

A regra que disciplina os requisitos essenciais do lançamento é o art. 142 do CTN, assim redigido:

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Assim, cabe ao Fisco, nos termos do preceptivo transcrito, por meio de procedimento do lançamento de ofício, constituir o crédito tributário, revisando nos casos de auto lançamento, os procedimentos do sujeito passivo. Para tanto, ele deve, após verificar a ocorrência do fato gerador, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável, quantificar o tributo devido e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível.

Por ser atividade vinculada e obrigatória, é dever da autoridade fiscal empreender esforços na determinação do critério material da regra matriz de incidência tributária, base de cálculo do tributo e alíquota aplicável, apropriando-nos dos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho.

De outra banda, tem-se entendido que os defeitos que não se situam nos requisitos do art. 142 do CTN devem ser considerados convalidáveis, podendo o Fisco repetir o ato, desde que tal procedimento não acarrete lesão ao interesse público ou prejuízo a terceiros, conforme art. 55 da Lei 9.784/99.

Outra forma de ver a questão refere-se ao conteúdo do ato administrativo que virá em substituição ao lançamento defeituoso. Havendo possibilidade de refazer o auto de infração mantendo-se todos os requisitos do art. 142 do CTN, ou seja sem que sejam alterados os conteúdos dos elementos essenciais do lançamento, tem-se como saneável o ato. Se, ao revés, só é possível repetir o ato modificando-se a descrição dos fatos, o sujeito passivo, a base de cálculo e o montante do tributo, estaremos diante de ato que não aceita convalidação.

Voltemos ao caso concreto. Sem sombra de dúvida, não há no lançamento em questão qualquer afronta ao art. 142 do CTN, uma vez que o defeito na lavratura decorreu do fato de ter sido efetuada a despeito de impedimento temporal em razão de processo de consulta.

Nesse sentido, entendo que se deve declarar como de natureza formal o vício que conduziu a nulidade do lançamento sob enfoque.

CONCLUSÃO

Diante do exposto e pelos fundamentos apresentados, voto por declarar nulo o lançamento por vício formal.

(assinado digitalmente)

Carlos Henrique de Oliveira

