



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 12448.736731/2012-69
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 9101-004.144 – 1ª Turma
Sessão de 07 de maio de 2019
Matéria OMISSÃO. SUSPENSÃO DE IMUNIDADE.
Embargante FAZENDA NACIONAL
Interessado CAIXA DE ASSISTENCIA DOS ADVOGADOS DO ESTADO DO R J

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. VOTAÇÃO POR MAIORIA "PELAS CONCLUSÕES" SEM REGISTRO OU ESPECIFICAÇÃO DA(S) DIVERGÊNCIA(S) QUANTO AOS FUNDAMENTOS. NULIDADE. DEVER DE FUNDAMENTAÇÃO.

Cabem embargos de declaração para sanar obscuridade, contradição, omissão ou erro material. A formação da maioria "pelas conclusões" sem o registro da(s) respectiva(s) divergência(s) quanto à fundamentação, seja mediante declaração de voto ou no próprio resultado do julgamento, configura evidente omissão e justifica o conhecimento e o acolhimento dos embargos.

A motivação é qualidade do ato administrativo de lançamento sem a qual este é considerado existente, porém nulo.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. LANÇAMENTO E TRIBUTOS REFLEXOS.

É nulo o auto de infração de IRPJ por ausência de prévio ato declaratório suspensivo do benefício, nos termos do artigo 32 da Lei 9.430/1996.

Uma vez anulado o lançamento do IRPJ, e em se tratando de cobrança reflexa de tributos com base no arbitramento do lucro, são também nulos os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS.

IMUNIDADE. ISENÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE OU ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NATUREZA FORMAL DO VÍCIO.

O prévio ato declaratório suspensivo do benefício configura requisito para o lançamento de tributos que é externo ao auto de infração, sendo sua ausência

vício de natureza formal, eis que não relacionado ao âmbito da obrigação tributária.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer e acolher os Embargos de Declaração, com efeitos infringentes e, por maioria de votos, em declarar nulidade integral do Acórdão 9101-003.586, vencido o conselheiro Demetrius Nichele Macei, que entendeu por não anular o Acórdão. Acordam, ainda, por maioria de votos, em negar provimento ao Recurso Especial em relação à primeira e segunda matéria, vencidos os conselheiros Viviane Vidal Wagner, Nelso Kichel (suplente convocado) e Rafael Vidal de Araújo, que lhe deram provimento; e quanto à terceira matéria, pelo voto de qualidade, dar provimento ao recurso, vencidos os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Demetrius Nichele Macei e Luis Fabiano Alves Penteado, que lhe negaram provimento. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto os conselheiros André Mendes de Moura e Cristiane Silva Costa.

(assinado digitalmente)

Rafael Vidal de Araújo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano - Relatora

Participaram do presente julgamento os conselheiros André Mendes de Moura, Cristiane Silva Costa, Viviane Vidal Wagner, Demetrius Nichele Macei, Nelso Kichel (suplente convocado), Luis Fabiano Alves Penteado, Livia De Carli Germano e Rafael Vidal de Araújo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de embargos de declaração opostos pela Fazenda Nacional em conformidade com o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - RICARF, aprovado pela Portaria MF nº 343/2015, em face do acórdão 9101-003.586, proferido em sessão de 09 de maio de 2018, o qual foi assim ementado e decidido:

Acórdão recorrido:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE. CONTRIBUIÇÕES. (sic) NATUREZA MATERIAL DO VÍCIO.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração. Tudo isso se aplica às contribuintes. Essa espécie de vício possui natureza material.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso (i) quanto à imunidade do IRPJ, vencidos os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Viviane Vidal Wagner e Adriana Gomes Rêgo, que lhe deram provimento e por maioria de votos, acordam em negar-lhe provimento (ii) quanto às contribuições, vencida a conselheira Viviane Vidal Wagner, que lhe deu provimento. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em reconhecer o vício como material. Votaram pelas conclusões os conselheiros Rafael Vidal de Araújo, Cristiane Silva Costa, Flávio Franco Corrêa, Luís Flávio Neto e Adriana Gomes Rêgo. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Cristiane Silva Costa.

A Recorrente sustenta que a decisão padeceria dos vícios de **omissão e obscuridade**.

Quanto à omissão, afirma que, conforme se extrai do dispositivo do acórdão, cinco conselheiros que participaram da sessão de julgamento acompanharam a decisão da relatora pelas conclusões, sendo que não consta no voto condutor do acórdão as razões que formaram o convencimento da maioria dos membros do Colegiado, conforme determina o art. 63, § 8º do RICARF.

Ainda neste tópico, a embargante registra que, da leitura do dispositivo do acórdão, exsurge dúvida se a decisão de acolher apenas a conclusão da relatora se refere ao segundo tópico do recurso da Fazenda Nacional ((Des)Necessidade de Ato de Suspensão de

Imunidade em Relação às Contribuições) ou ao terceiro (Natureza do suposto vício no lançamento) ou ainda a ambos.

A embargante alega, ademais, que está obscura a fundamentação do voto condutor do acórdão quanto às matérias abordadas no segundo tópico do recurso da PFN ((Des)Necessidade de Ato de Suspensão de Imunidade em Relação às Contribuições), bem como do terceiro tópico (Natureza do suposto vício no lançamento). Isso porque o acórdão embargado limitou-se a transcrever o voto do acórdão nº 1201-001.563 (proferido em sede de embargos), que, por sua vez, limitou-se a afirmar que não houve omissão no acórdão nº 1102-001.229, sem, entretanto, esclarecer as razões pelas quais considera aplicável o art. 32 da Lei nº 9.430/96 às contribuições (ainda que o dispositivo legal faça referência apenas a impostos) e as razões que levaram o Colegiado a concluir que o equívoco cometido pela autoridade fiscal tem natureza material (e não formal).

O despacho de admissibilidade s/n, de 12 de dezembro de 2018 (fls. 2.118-2.121) deu integral seguimento aos embargos, afirmando, outrossim, que "*Não nos socorre, neste passo, a declaração de voto formulada pela Conselheira Cristiane Silva Costa, que acompanhou a Relatora pelas conclusões, mas apenas o fez em relação à hipotética situação de lançamento de PIS sobre a folha de pagamentos, que efetivamente não foi o fundamento da autuação no caso concreto, como afirmou a própria declarante.*"

Contexto fático dos autos

Trata-se de autos de infração (fls. 746 ss.) lavrados para a exigência de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, relativamente aos anos-calendário de 2007 a 2009, no regime de lucro arbitrado, com multa de 75%, decorrente da acusação fiscal de que a entidade não gozaria de imunidade ou isenção.

O lucro foi arbitrado com base na receita conhecida, tendo a autoridade autuante observado: "*Considerando que o contribuinte não possui a documentação hábil que comprove a exatidão dos seus Livros contábeis, não há como se apurar o lucro com base em sua contabilidade, uma vez que não se pode confirmar a existência e exatidão de custos e despesas*" (fl. 885). A base legal indicada no auto de infração para o arbitramento foi o artigo 530, III, do RIR/99 (fl. 747).

A DRJ/RJ1 deu provimento parcial à impugnação.

Em análise de recurso voluntário, a Segunda Turma da Primeira Câmara da Primeira Seção do CARF deu provimento ao apelo, declarando a nulidade dos autos de infração por inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996. Eis a ementa do acórdão recorrido, de nº 1102-001.229:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

IMUNIDADE. ISENÇÃO TRIBUTÁRIA. REQUISITOS. INOBSERVÂNCIA DO PROCEDIMENTO DE SUSPENSÃO DE IMUNIDADE E ISENÇÃO ANTES DA LAVRATURA DO AUTO DE INFRAÇÃO. NULIDADE.

Constatada a falta do Ato Declaratório Executivo de Suspensão da imunidade/isenção antes da lavratura do auto de infração, deve ser cancelada

a exigência fiscal. Somente após o ato formal de suspensão da imunidade/isenção pela autoridade competente é que se abre ao auditor fiscal, que detém a prerrogativa de constituição do lançamento tributário, a possibilidade de lavrar o auto de infração.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, declarar a nulidade dos autos de infração por inobservância do procedimento previsto no art. 32 da Lei no. 9.430 de 1996, nos termos do voto do Relator.

Contra este acórdão foram opostos embargos de declaração, os quais foram julgados por meio do acórdão nº 1201-001.563. Tal decisão acolheu os embargos de declaração, sem efeitos infringentes, para esclarecer que a necessidade de realizar o procedimento específico para a suspensão da imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/1996 abrange, além do IRPJ, também a CSLL, o PIS e a COFINS. E, ainda, que o vício consistente na não observância de tal procedimento possui natureza material. O acórdão de embargos foi assim ementado:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2007, 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO.

Cabem embargos de declaração quando o acórdão contiver obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma, acatando-se o recurso se configurada uma dessas hipóteses.

A Fazenda Nacional então interpôs recurso especial (fls. 2.021-2.049), o qual foi admitido para a discussão de 3 matérias (nos termos do despacho de fls. 2.052-2.057), quais sejam: (1) “(des)necessidade de ato de suspensão de imunidade quando o contribuinte não preenche os pré-requisitos exigidos pela legislação tributária para usufruir desse benefício”; (2) “(des)necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições”; e (3) “natureza do suposto vício no lançamento (inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96)”.

É o relatório.

Voto

Conselheira Livia De Carli Germano - Relatora

Os embargos são tempestivos e merecem ser conhecidos, nos termos expostos pelo despacho de admissibilidade de fls. 2.118-2.121, "para que sejam sanadas a

omissão e a obscuridade suscitadas, a fim de que constem da decisão os fundamentos adotados pela maioria do Colegiado em relação aos pontos controvertidos".

De fato, o artigo o art. 63, § 8º do anexo II do Regimento Interno do CARF - RICARF (Portaria MF 343/2015) prevê expressamente que o voto e a ementa do acórdão devem reproduzir os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.
(grifamos)

No caso, como 5 (cinco) dos 8 (oito) julgadores presentes na sessão acompanharam a Relatora pelas conclusões, o voto e a ementa deveriam necessariamente refletir as razões vencedoras naquela ocasião, o que não ocorreu. Temos, assim, que a maioria do colegiado discordou de alguns dos fundamentos defendidos pela Relatora e não se sabe a razão nem os argumentos que então prevaleceram.

Além disso, no tópico da obscuridade, a PFN sustenta que acórdão ora embargado limitou-se a transcrever o voto de outro acórdão, sem esclarecer as razões pelas quais considera aplicável o art. 32 da Lei nº 9.430/1996 às contribuições (ainda que o dispositivo legal faça referência apenas a impostos) e as razões que levaram o Colegiado a concluir que o equívoco cometido pela autoridade fiscal tem natureza material (e não formal).

O despacho de admissibilidade observa que a obscuridade seria "*decorrência lógica da omissão suscitada, pois a ausência dos fundamentos que serviram de base para o convencimento majoritário dos conselheiros não nos permite analisar o alcance da decisão, vale dizer, não se tem certeza acerca dos tópicos que foram acompanhados pelas conclusões: se a) necessidade ou não de ato e suspensão de imunidade em relação às contribuições ou b) natureza formal ou material do vício no lançamento ou, ainda, se as conclusões se referem aos dois pontos.*"

Sobreleva esclarecer que, no acórdão ora embargado, a então Relatora afirma que, em seu entendimento, o art. 32 da Lei nº 9.430/96 seria aplicável às contribuições e que o vício em questão seria de natureza material, no entanto, como razões, adota e transcreve trechos do voto proferido no contexto dos embargos de declaração 1201-001.563, opostos contra o acórdão de recurso voluntário do presente processo, o qual apenas indica (i) que não houve omissão quanto às contribuições (basicamente porque o voto teria mencionado "autos de infração" no plural), bem como que (ii) a natureza seria material (por se tratar de "*descumprimento de formalidade essencial e preterição de direito de defesa*" e porque "*a anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é vício insanável que contamina os autos de infração lavrados*").

Diante disso, pode-se entender que, nesses dois pontos, houve, além de omissão quanto às razões adotadas pela maioria, também lacunas de fundamentação no próprio acórdão embargado. Assim, mesmo que se conclua que, quanto às contribuições, a votação do Colegiado não se deu "pelas conclusões", de qualquer forma faz-se necessário um reforço de fundamentação.

Temos, portanto, que os presentes embargos de declaração se prestam a esclarecer as razões que levaram o colegiado a decidir 2 (dois) dos 3 (três) pontos colocados para análise no recurso especial (conforme despacho de admissibilidade de fls. 2.052-2.057), quais sejam: (a) a necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições; e (b) a natureza material do vício no lançamento.

Em resumo, sabe-se que os conselheiros chegaram a uma mesma conclusão, que resultou em total improcedência do recurso especial do Procurador, mas está omissa parte da fundamentação para tal decisão. Na verdade, em situações como a presente, em que mais de um conselheiro vota "pelas conclusões", sequer é possível se afirmar com a necessária segurança se todos compartilharam das mesmas discordâncias, e em que medida.

De se ressaltar que ocluir as fundamentações ou razões divergentes que culminaram em disposições ou decisões convergentes é, para além de uma afronta ao RICARF, uma frustração ao direito de defesa, seja da Fazenda Nacional, como no presente caso, ou dos Contribuintes, a quem se oportunizará recorrer dos resultados, mas não dos pressupostos fáticos ou jurídicos que conduziram ao convencimento dos aplicadores.

Por outro lado, não obstante estejam presentes alguns dos conselheiros contemporâneos à data da sessão em que se proferiu a decisão embargada (e não todos, ressalte-se), ainda assim os julgadores presentes apenas poderão reportar à sua memória pessoal, o que não é desejável, seja do ponto de vista da segurança jurídica que demanda uma prestação jurisdicional, seja do ponto de vista dos predicados preceituados pelo art. 37 da Constituição da República de 1988, entre os quais destacamos o da publicidade, ou do dever de fundamentação corporificado em diversos momentos do ordenamento, como, e.g., no art. 31 do Decreto nº 70.235/1972 ou no art. 489 da Lei nº 13.105/2015 (Código de Processo Civil).

Assim, em que pese entender ser imprescindível o registro dos exatos termos da divergência quanto às fundamentações, materializada pela expressão "pelas conclusões", tal tarefa se revela impossível no caso concreto.

Por tal razão, suscito, de ofício, a preliminar de nulidade da decisão recorrida, por ausência de fundamentação (motivação).

Nesse passo, observo que as decisões deste CARF são atos administrativos e, portanto, os *elementos* dessa natureza de ato devem estar presentes para que se possam considerar *existentes*, devendo tais elementos se revestirem de seus *atributos* para que o ato administrativo seja considerado *válido*.

Os elementos do ato administrativo são: o agente/sujeito (quem o realiza), a forma (como é realizado), a finalidade (para que é realizado), o motivo (por que é realizado) e objeto (o que contém).

Os atributos, por sua vez, são: a capacidade (agente competente), a licitude da forma (forma prevista em lei ou não proibida), o atendimento ao interesse público como

finalidade, a subsunção do fato à norma quanto ao motivo e o objeto lícito, possível e determinado ou determinável.

Ainda sobre o motivo, a doutrina costuma conceituá-lo como as situações de fato (o acontecimento) e de direito (a norma) que geram a necessidade da Administração em praticar o ato administrativo, ressaltando que não se deve confundir motivo com motivação, que é a demonstração dos motivos, isto é, a justificativa da existência dos pressupostos de fato. Sobre o tema, José dos Santos Carvalho Filho leciona:

A despeito da divergência que grassa entre alguns autores a propósito dos conceitos de motivo e motivação, tem-se firmado a orientação que os distingue e pelo qual são eles configurados como institutos autônomos.

Motivo, como vimos, é a situação de fato (alguns denominam de 'circunstâncias de fato') por meio da qual é deflagrada a manifestação de vontade da Administração, já a motivação, como bem sintetiza CRETELLA JR., 'é a justificativa do pronunciamento tomado', o que ocorre mais usualmente em atos cuja resolução ou decisão é precedida, no texto, dos fundamentos que conduziram à prática do ato. Em outras palavras: a motivação exprime de modo expresso e textual todas as situações de fato que levaram o agente à manifestação da vontade. (CARVALHO FILHO, José dos Santos. Manual de Direito Administrativo. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2010, p. 125)

No âmbito do processo administrativo fiscal, o Decreto 70.235/1972 exige fundamentação das decisões, assim dispendo:

Art. 28. Na decisão em que for julgada questão preliminar será também julgado o mérito, salvo quando incompatíveis, e dela constará o indeferimento fundamentado do pedido de diligência ou perícia, se for o caso. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

...

Art. 31. A decisão conterà relatório resumido do processo, fundamentos legais, conclusão e ordem de intimação, devendo referir-se, expressamente, a todos os autos de infração e notificações de lançamento objeto do processo, bem como às razões de defesa suscitadas pelo impugnante contra todas as exigências. (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

Também os artigos 2º e 50 da Lei 9.784/1999 -- a qual regula o processo administrativo no âmbito da Administração Pública Federal e é aplicável subsidiariamente ao processo administrativo fiscal (nos termos de seu art. 69) -- obrigam à motivação, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando os atos administrativos decidirem recursos administrativos. Veja-se (grifamos):

Art. 2º A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade,

proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

Parágrafo único. Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de:

(...)

VII indicação dos pressupostos de fato e de direito que determinarem a decisão;

(...)

Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

(...)

V - decidam recursos administrativos;

(...)

§ 1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, serão parte integrante do ato.

(...)

§ 3º A motivação das decisões de órgãos colegiados e comissões ou de decisões orais constará da respectiva ata ou de termo escrito.

De se lembrar que, conforme já mencionado, o Anexo II do RICARF estabelece que na hipótese em que a maioria dos conselheiros acolher apenas a conclusão do voto do relator, cabe ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros -- o que não ocorreu no caso concreto. Segue o citado dispositivo:

Art. 63. As decisões dos colegiados, em forma de acórdão ou resolução, serão assinadas pelo presidente, pelo relator, pelo redator designado ou por conselheiro que fizer declaração de voto, devendo constar, ainda, o nome dos conselheiros presentes e dos ausentes, especificando-se, se houver, os conselheiros vencidos e a matéria em que o foram, e os impedidos.

(...)

§ 8º Na hipótese em que a decisão por maioria dos conselheiros ou por voto de qualidade acolher apenas a conclusão do relator, caberá ao relator reproduzir, no voto e na ementa do acórdão, os fundamentos adotados pela maioria dos conselheiros.

No caso, reitero, não se revela possível conhecer dos fundamentos pelos quais foi dado provimento ao recurso especial, havendo dois tipos de lacuna de fundamentação

do acórdão embargado: tanto quanto à fundamentação adotada pela maioria (na parte em que a votação se deu "pelas conclusões") quanto às razões da Relatora original ("razões vencidas", por assim dizer).

Observo, por oportuno, que a declaração de voto apresentada pela Conselheira Cristiane Silva Costa por ocasião do julgamento do acórdão ora embargado não supre tal lacuna, conforme observou o próprio despacho de admissibilidade (fls. 2.118-2.121): *"Não nos socorre, neste passo, a declaração de voto formulada pela Conselheira Cristiane Silva Costa, que acompanhou a Relatora pelas conclusões, mas apenas o fez em relação à hipotética situação de lançamento de PIS sobre a folha de pagamentos, que efetivamente não foi o fundamento da autuação no caso concreto, como afirmou a própria declarante."*

Diante disso, compreendo que a decisão não está fundamentada e, portanto, tal ato administrativo carece de um de seus elementos de validade. Consequentemente, ausente a motivação deste ato administrativo, **o Acórdão 9101-003.586, proferido em sessão de 09 de maio de 2018 é nulo.**

Ante tal nulidade, **passo a analisar o recurso especial interposto.**

Conforme relatado, o despacho de admissibilidade de recurso especial (fls. 2.052-2.057) deu seguimento ao presente recurso especial (fls. 2.021-2.049) para a discussão de três matérias, quais sejam: (1) "(des)necessidade de ato de suspensão de imunidade quando o contribuinte não preenche os pré-requisitos exigidos pela legislação tributária para usufruir desse benefício"; (2) "(des)necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições"; e (3) "natureza do suposto vício no lançamento (inobservância do procedimento de suspensão de imunidade previsto no art. 32 da Lei nº 9.430/96)".

O recurso especial atendeu aos requisitos de admissibilidade, não havendo, inclusive, questionamento pela parte recorrida no tocante ao seu seguimento, motivo pelo qual concordo e adoto as razões da i. Presidente da 1ª Seção do CARF para conhecimento do Recurso Especial, nos termos do permissivo do art. 50, § 1º, da Lei 9.784/1999.

Sobre a necessidade do ato de suspensão de imunidade, a Fazenda Nacional sustenta que, quando o contribuinte não preenche os pré-requisitos exigidos pela legislação tributária para usufruir desse benefício, tal ato de suspensão seria dispensável.

Compreendo que tal argumento não procede.

Primeiro porque a própria decisão sobre se o contribuinte preenche ou não os pré-requisitos para o gozo do benefício é de mérito e deve, assim, ser realizada pela autoridade competente, seguindo-se a forma e o rito previstos na legislação (no caso, o artigo 32 da Lei 9.430/1996).

Além disso, conforme ressaltou o voto condutor do acórdão recorrido (ac. 1102-0001.229), existe pelo menos uma dúvida razoável sobre se as caixas de assistência gozam de imunidade tributária, não sendo, portanto, sequer o caso de uma patente ausência dos pré-requisitos para o gozo do benefício, supostamente capaz de dispensar o ato de exclusão. Reproduzo o trecho do voto comentado:

Por fim, é importante afastar eventual argumento que a CAARJ nunca foi imune ou isenta, razão pela qual não se fazia necessário adotar o procedimento do art. 32.

Com o devido respeito, tal compreensão não se aplica, pois há, sim, dúvida se as caixas de assistências gozam de imunidade tributária, seja pela alínea “a”, do inciso VI, do art. 150, seja pela alínea “c” do mesmo dispositivo. Lembremo-nos que a matéria está afetada a repercussão geral no RE 600.010, desde 12/03/2010, mas ainda não julgado.

Ademais, o art. 181, do RIR/99, dispõe que “As isenções de que trata esta Seção independem de prévio reconhecimento”. A seção à qual se refere o art. 181 é a IV, na qual está a subseção denominada “Sociedades Benéficas, Fundações, Associações e Sindicatos”.

Situação diferente seria, por exemplo, se uma fábrica de sapatos enviasse DIPJ na qual constasse isenção ou imunidade como forma de tributação sobre lucro. Nesse caso, frente à visível impossibilidade de a pessoa jurídica se enquadrar como imune ou isenta, entendo que não seria necessário o ADE.

Sobre o ato declaratório de exclusão, tal exigência consta do artigo 32 da 9.430/1996. A norma determina que, sendo a entidade imune ou isenta, antes da lavratura do auto de infração impõe-se a observância de processo administrativo que pode culminar na expedição de ato declaratório suspensivo do benefício, denominado de Ato Declaratório Executivo - ADE. Veja-se:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

(...)

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência.

(grifamos)

Portanto, ausente o rito previsto no artigo 32 da Lei 9.430/1996 e/ou não expedido o respectivo ato declaratório de exclusão, não pode haver a constituição de crédito tributário contra a entidade que se declare imune e/ou isenta.

A segunda matéria posta para discussão no recurso voluntário refere-se à necessidade de ato de suspensão de imunidade em relação às contribuições -- CSLL, PIS e COFINS.

Sustenta a Fazenda Nacional que o artigo 32 da Lei 9.430/1996 restringe-se a impostos, eis que seu § 1º faz referência exclusivamente ao art. 150, VI, "c", da Constituição Federal, não podendo a exigência de ADE se estender a contribuições.

Compreendo que tal discussão sequer é pertinente no caso dos autos. Isso porque, aqui, a cobrança das contribuições em questão --- CSLL, PIS e COFINS -- se deu em virtude do arbitramento do lucro, ou seja, como decorrência do lançamento de IRPJ, não tendo havido lançamento autônomo de contribuições.

De fato, a base legal para o lançamento do IRPJ foi o artigo 3o da Lei 9.249/1995, que traz a alíquota do IRPJ, e o artigo 532 do Decreto 3.000/1999, que trata da base de cálculo do lucro arbitrado quando conhecida a receita bruta (fl. 750). O imposto foi calculado com base no lucro arbitrado com base na receita conhecida, sendo esta a base de cálculo utilizada também para o lançamento das contribuições CSLL, PIS e COFINS, estas últimas lançadas no regime cumulativo (que é a regra no caso do arbitramento do lucro).

As bases legais indicadas no auto de infração de CSLL (fl. 790) foram o artigo 2o e 3o da Lei 7.689/1988 (base de cálculo de alíquota da CSLL), o artigo 2o da Lei 9.249/1995 (apuração do IRPJ e CSLL), e os artigos 29 da Lei 9.430/1996 e 22 da Lei 10.684/2003, que tratam da base de cálculo da CSLL no regime do lucro arbitrado.

As bases legais indicadas no auto de infração de PIS (fl. 820) foram o artigo 1o da LC 7/1970 (institui o PIS), os artigos 2o, I, 8o, I, e 9o da Lei 9.715/1998 (período de apuração, alíquota e acréscimos legais), arts. 2o e 3o da Lei 9.718/1998 (base de cálculo).

Por fim, as bases legais indicadas no auto de infração de COFINS (fls. 830-831) foram o art. 1o da LC 70/91 (institui a COFINS), arts. 2o, 3o e 8o da Lei 9.718/1998 (base de cálculo e alíquota).

No caso, sendo nulo o lançamento do IRPJ, não podem subsistir os lançamentos reflexos, calculados sobre uma suposta receita apurada no regime de lucro arbitrado, porque, do nada, nada pode decorrer. Neste sentido, compreendo que são também nulos os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS.

Portanto, o artigo 32 da Lei 9.430/1996 se aplica às contribuições no caso concreto, em que os autos de infração de CSLL, PIS e COFINS foram reflexos de um auto de infração de IRPJ julgado nulo.

Observo que a decisão poderia ser diferente caso o lançamento das contribuições estivesse baseado em outro dispositivo legal. Como bem ressaltou a Conselheira Cristiane Silva Costa em sua declaração de voto no acórdão embargado, em se tratando de autos de infração reflexos ao do IRPJ, torna-se imprescindível prévio Ato Declaratório de exclusão para o lançamento de todos os tributos no regime do lucro arbitrado.

Por fim, a terceira questão colocada para análise pelo recurso especial diz respeito à natureza do vício referente à ausência de ato declaratório prévio à lavratura do auto de infração.

Inicialmente, observo que a discussão é de extrema importância, já que apenas a anulação por vício formal tem impacto no prazo para o lançamento do tributo, nos termos do artigo 173, II, do CTN, veja-se (grifamos):

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Sobre as diferenças entre vício formal e material e, em especial, ao vício de forma mencionado no artigo 173, II, do CTN, refiro-me à substancial análise realizada pelo Conselheiro Rafael Vidal de Araújo em seu voto do acórdão 9101-002.146, de 7 de dezembro de 2015:

Os prazos de decadência tem a função de trazer segurança e estabilidade para as relações jurídicas, e é razoável admitir que o prolongamento desse prazo em favor do Fisco, em razão de erro por ele mesmo cometido, deve abranger vícios de menor gravidade.

Com efeito, o sentido do CTN não é prolongar a decadência para todo o tipo de crédito tributário, mas apenas para aqueles que tenha sido anulados por ocorrência de "vício formal" em sua constituição.

Nem sempre é tarefa fácil distinguir o vício formal do vício material, dadas as inúmeras circunstâncias e combinações em que eles podem se apresentar.

O problema é que os requisitos de forma não são um fim em si mesmo. Eles existem para resguardar direitos (p/ ex., o direito ao contraditório e à ampla defesa). É a chamada instrumentalidade das formas, e isso às vezes cria linhas muito tênues de divisa entre o aspecto formal e o aspecto substancial das relações jurídicas.

É esse o contexto quando se afirma que não há nulidade sem prejuízo da parte. Nesse sentido, vale trazer à baila as palavras de Leandro Paulsen:

Não há requisitos de forma que impliquem nulidade de modo automático e objetivo. A nulidade não decorre propriamente do descumprimento do requisito formal, mas dos seus efeitos comprometedores do direito de defesa assegurado constitucionalmente ao contribuinte já por força do art. 5º, LV, da Constituição Federal. Isso porque as formalidades se justificam como garantidoras da defesa do contribuinte; não são um fim, em si mesmas, mas um instrumento para assegurar o exercício da ampla defesa. Alegada eventual irregularidade, cabe, à autoridade administrativa ou judicial verificar, pois, se tal implicou efetivo prejuízo à defesa do contribuinte. Daí falar-se do princípio da informalidade do processo administrativo. (PAULSEN, Leandro. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 13ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2011.)

A Lei nº 4.717/1965 (Lei da Ação Popular), ao tratar da anulação de atos lesivos ao patrimônio público, permite, em seu art. 2º, uma análise comparativa entre os diferentes elementos que compõe o ato administrativo (competência, forma, objeto, motivo e finalidade):

“Art. 2º São nulos os atos lesivos ao patrimônio das entidades mencionadas no artigo anterior, nos casos de:

- a) incompetência;
- b) vício de forma;**
- c) ilegalidade do objeto;
- d) inexistência dos motivos;
- e) desvio de finalidade.

Parágrafo único. Para a conceituação dos casos de nulidade observar-se-ão as seguintes normas:

- a) a incompetência fica caracterizada quando o ato não se incluir nas atribuições legais do agente que o praticou;
- b) o vício de forma consiste na omissão ou na observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato;**
- c) a ilegalidade do objeto ocorre quando o resultado do ato importa em violação de lei, regulamento ou outro ato normativo;

d) a inexistência dos motivos se verifica quando a matéria de fato ou de direito, em que se fundamenta o ato, é materialmente inexistente ou juridicamente inadequada ao resultado obtido;

e) o desvio de finalidade se verifica quando o agente pratica o ato visando a fim diverso daquele previsto, explícita ou implicitamente, na regra de competência.” (grifos acrescidos)

Pela enumeração dos elementos que compõe o ato administrativo, já se pode visualizar o que se distingue da forma, ou seja, o que não deve ser confundido com a aspecto formal do ato (a competência, o objeto, o motivo e a finalidade).

No contexto do ato administrativo de lançamento, vício formal é aquele verificado de plano, no próprio instrumento de formalização do crédito, e que não está relacionado à realidade jurídica representada (declarada) por meio deste ato.

O vício formal não pode estar relacionado aos elementos constitutivos da obrigação tributária, ou seja, não pode referir-se à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante do tributo devido e à identificação do sujeito passivo, porque aí está a própria essência da relação jurídico-tributária.

O vício formal a que se refere o artigo 173, II, do CTN abrange, por exemplo, a ausência de indicação de local, data e hora da lavratura do lançamento, a falta de assinatura do autuante, ou a falta da indicação de seu cargo ou função, ou ainda de seu número de matrícula, todos eles configurando elementos formais para a lavratura de auto de infração, conforme art. 10 do Decreto nº 70.235/1972, mas que não se confundem com a essência/conteúdo da relação jurídico-tributária, apresentada como resultado das atividades inerentes ao lançamento (verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável, cálculo do montante do tributo devido, etc. CTN, art. 142).

Penso que a verificação da possibilidade de refazimento (repetição) do ato de lançamento, com o mesmo conteúdo, para fins de apenas sanear o vício detectado, é um referencial bastante útil para se examinar a espécie do vício.

Se houver possibilidade de o lançamento ser repetido, com o mesmo conteúdo concreto (mesmos elementos constitutivos da obrigação tributária), sem incorrer na mesma invalidade, o vício é formal. Isso é um sinal de que o problema está nos aspectos extrínsecos e não no núcleo da relação jurídico-tributária.

No caso, o lançamento em questão estava dependente de ato anterior, de competência de outra autoridade (Delegado ou Inspetor da Receita Federal), após procedimento específico (artigo 32 da Lei 9.430/1996), do que se depreende tratar-se de ausência de um requisito externo, extrínseco ao ato de lançamento.

Utilizando-se do referencial mencionado no trecho de voto acima transcrito, temos que a repetição, com o mesmo conteúdo, do ato de lançamento que ora se discute, seria

suficiente para sanar o vício detectado -- conquanto que tal repetição se desse após o devido processo legal de suspensão da imunidade/isenção previsto no artigo 32 da Lei 9.430/1996 e a devida emissão, se fosse o caso, do ato declaratório de exclusão, observados os prazos de decadência/prescrição aplicáveis.

Depreende-se, assim, que o vício em questão (isto é, o lançamento de tributos contra entidade que se declare imune/isenta sem o prévio ato declaratório de suspensão de imunidade/isenção) não está correlacionado ao âmago da obrigação tributária, nem possui intrínseca relação com o conteúdo material do ato (art. 142 do CTN). Daí concluir-se que se trata de vício formal.

Vale ressaltar que o vício formal em questão -- ausência de prévio ato declaratório suspensivo do benefício -- não é do tipo que pode ser convalidado, eis que implicou prejuízo à defesa do sujeito passivo. De fato, nos termos do artigo 32 da Lei 9.430/1996, o ato declaratório apenas pode ser emitido após procedimento específico, que garante ao sujeito passivo a apresentação de alegações e provas como forma de instruir a decisão a ser tomada pelo Delegado ou Inspetor da Receita Federal.

Assim, compreendo que é nulo, por vício formal, lançamento de tributos contra entidade que se declare imune/isenta sem o prévio ato declaratório de suspensão de imunidade/isenção.

Conclusão

Ante o exposto, oriento meu voto por conhecer dos embargos de declaração opostos pela Procuradoria da Fazenda Nacional, acolhendo-os, com efeitos infringentes, declarando a nulidade do Acórdão 9101-003.586, proferido em sessão de 09 de maio de 2018 e julgando o recurso especial; quanto a este, conheço e dou parcial provimento, mantendo a decisão recorrida quanto ao cancelamento do lançamento por ausência de prévio ato declaratório de suspensão da imunidade, mas reconhecendo este vício como formal.

(assinado digitalmente)
Livia De Carli Germano

Declaração de Voto

Conselheira Cristiane Silva Costa

Apresento a presente declaração de voto para justificar as razões pelas quais divergi da D. Relatora quanto à natureza do vício, terceira matéria analisada por este D. Colegiado. O vício, pela falta de ADE, não é meramente formal.

Lembro que o artigo 173, do Código Tributário Nacional, dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O vício formal, que poderia autorizar a aplicação do citado dispositivo do CTN, é aquele relacionado ao próprio lançamento, isto é, requisitos formais no procedimento de sua elaboração, sem que se vislumbre no lançamento analisado vício (no procedimento de lançamento tributário) que possa lhe outorgar a qualidade de vício formal.

Com efeito, no caso dos autos, falta competência ao agente fiscal autuante para elaborar auto de infração antes da formalização de Ato Declaratório de Suspensão da Imunidade, como exige o artigo 32, da Lei nº 9.430/1996. Lembre-se que o próprio artigo 32 menciona a possibilidade de lançamento apenas após o ato de suspensão da imunidade, o que não foi observado no caso dos autos:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo. (...)

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

Sem que o auditor fiscal autuante detivesse competência para efetuar o lançamento, antes do ADE, falta a comprovação de que cumpriria o requisito de atuar como agente competente, titular da competência para exigência da obrigação tributária, nos exatos contornos do artigo 119, do Código Tributário Nacional:

Art. 119. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

Assim, há nulidade material do lançamento, não sendo possível o novo lançamento tributário, na forma excepcionalmente autorizada pelo artigo 173, do Código Tributário Nacional.

Nesse sentido, são precisas as considerações do voto condutor no acórdão recorrido, em julgamento de embargos de declaração (acórdão 1201-001.563):

*Tendo o relator acolhido, para embasar sua decisão, acórdão daquela mesma turma, cuja ementa demonstra que em caso análogo foi declarada a nulidade de autos de infração por "descumprimento de **formalidade essencial e preterição de direito de defesa**" e que "a anulação do Ato Declaratório que suspendeu a isenção da entidade é **vício insanável** que contamina os autos de infração lavrados", está a indicar que o vício que macula os autos de infração é de cunho material.*

Nesse contexto, voto por negar provimento ao recurso especial da Procuradoria neste ponto, reafirmando que a nulidade do **lançamento é material**.

(assinado digitalmente)

Cristiane Silva Costa

Declaração de Voto

Conselheiro André Mendes de Moura

Não obstante o substancial voto da I. relatora, abri divergência em relação à terceira matéria, a respeito da "ausência de ato declaratório prévio à lavratura do auto de infração".

Isso porque o ato declaratório, no caso concreto, constituiu-se em condição para a lavratura dos autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins.

Caso não fosse emitido o ato declaratório, tratando da suspensão de imunidade ou de isenção, não haveria que se falar em auto de infração.

Transcrevo excerto do art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996:

Art. 32. A suspensão da imunidade tributária, em virtude de falta de observância de requisitos legais, deve ser procedida de conformidade com o disposto neste artigo.

§ 1º Constatado que entidade beneficiária de imunidade de tributos federais de que trata a alínea c do inciso VI do art. 150 da Constituição Federal não está observando requisito ou condição previsto nos arts. 9º, § 1º, e 14, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional, a fiscalização tributária expedirá notificação fiscal, na qual relatará os fatos que determinam a suspensão do benefício, indicando inclusive a data da ocorrência da infração.

§ 2º A entidade poderá, no prazo de trinta dias da ciência da notificação, apresentar as alegações e provas que entender necessárias.

§ 3º O Delegado ou Inspetor da Receita Federal decidirá sobre a procedência das alegações, expedindo o ato declaratório suspensivo do benefício, no caso de improcedência, dando, de sua decisão, ciência à entidade.

§ 4º Será igualmente expedido o ato suspensivo se decorrido o prazo previsto no § 2º sem qualquer manifestação da parte interessada.

§ 5º A suspensão da imunidade terá como termo inicial a data da prática da infração.

§ 6º Efetivada a suspensão da imunidade:

I - a entidade interessada poderá, no prazo de trinta dias da ciência, apresentar impugnação ao ato declaratório, a qual será objeto de decisão pela Delegacia da Receita Federal de Julgamento competente;

II - a fiscalização de tributos federais lavrará auto de infração, se for o caso.

(...)

§ 10. Os procedimentos estabelecidos neste artigo aplicam-se, também, às hipóteses de suspensão de isenções condicionadas, quando a entidade beneficiária estiver descumprindo as condições ou requisitos impostos pela legislação de regência. (Grifei)

No caso, o que se observa é que a expedição do ato declaratório é condição de **existência** para os autos de infração.

Trata-se de situação jurídica no qual se aplica a tese dos planos de existência, validade e eficácia do negócio jurídico.

Amplamente debatida na doutrina, inclusive contestada, filio-me à corrente que defende sua existência (peço perdão pelo trocadilho).

Em breve síntese, o ato/fato jurídico, fonte original, com repercussão inclusive no direito administrativo, submete-se a três validações: planos da existência, validade e eficácia.

A doutrina de GAGLIANO E FILHO¹ discorre sobre os planos com didatismo. Condições de existência dizem respeito ao nascimento, à sua incidência no mundo jurídico, à materialidade em caráter substantivo, como agente, forma, objeto e vontade. Se uma condição não é atendida, o ato não preenche requisito de existência. O plano de validade vem qualificar o fato, adjetivá-lo, para dizer se o agente é capaz, a forma é adequada, o objeto é lícito, possível, e determinado e a vontade é livre e de boa-fé. O plano de eficácia tem correlação com as condições para que o ato surta os efeitos esperados. Por exemplo, pode estar submetido a uma condição suspensiva, ou seja, apesar de preencher os requisitos de existência e validade, ainda não surte efeitos, por estar aguardando o implemento de determinada condição. Exemplo seria uma decisão submetida à remessa necessária. A decisão ainda não surte efeitos no mundo jurídico, enquanto não for submetida à apreciação da instância superior². Ou quando se declara uma lei inconstitucional, os efeitos podem ser modulados, fazendo com que a nulidade não retroaja ao início da vigência da norma, nos termos do art. 27 da Lei nº 9.868, de 1999³.

¹ Gagliano, Pablo Stolze; Filho, Rodolfo Pamplona. Novo curso de direito civil, volume I : parte geral. 9. ed. rev. atual e ampl. São Paulo : Saraiva, 2007.

² Sobre o assunto, Nelson Nery (Teoria Geral dos Recursos, 7a ed. rev. atual. , pg. 98) predica que a "atividade do tribunal no reexame necessário não é de natureza recursal estrita (efeito devolutivo, reformatio in pejus etc), mas de eficácia da sentença." Na pg. 190, "Conforme já analisamos alhures neste ensaio, a remessa obrigatória não é recurso, mas condição de eficácia da sentença". No mesmo sentido, Flávio Chein Jorge (Teoria Geral dos Recursos Cíveis, 4ª ed rev atual ampliada, pg. 226): "O Código de Processo Civil de 1973 não cogitou mais dessa figura da apelação necessária ou ex officio. O diploma atual, corrigindo a falha do anterior, transportou para a sede apropriada, qual seja, a que diz respeito à projeção da eficácia da sentença, a regra determinante da sujeição da sentença, em dadas circunstâncias, ao duplo grau de jurisdição".

³ Ao declarar a inconstitucionalidade de lei ou ato normativo, e tendo em vista razões de segurança jurídica ou de excepcional interesse social, poderá o Supremo Tribunal Federal, por maioria de dois terços de seus membros, restringir os efeitos daquela declaração ou decidir que ela só tenha eficácia a partir de seu trânsito em julgado ou de outro momento que venha a ser fixado.

Discorrem os doutrinadores sobre o plano de existência:

É nesse plano que se estudam os elementos constitutivos do negócio jurídico, sem os quais estar-se-ia diante de um "não-ato", não havendo que se cogitar em validade ou eficácia.

MARCOS BERNARDES DE MELLO, ilustrado mestre alagoano, em sua conhecida obra Teoria do Fato Jurídico - Plano da Existência, preleciona, com clareza, que "no plano da existência não se cogita de invalidade ou eficácia do fato jurídico, importa, apenas, a realidade da existência. Tudo, aqui, fica circunscrito a se saber se o suporte fático existente se compôs, dando ensejo à incidência". E exemplifica: "o casamento realizado perante quem não tenha autoridade para casar, um delegado de polícia, por exemplo, não configura fato jurídico, e, simplesmente, não existe. Não há se discutir, assim, se é nulo ou ineficaz, nem se precisa de ser desconstituído judicialmente, como costumam fazer os franceses, porque a inexistência é o não ser que, portanto, não pode ser qualificado".⁴

BARROSO também trata do plano da existência:

Os atos jurídicos em geral, e as normas jurídicas especificamente, comportam análise em três planos distintos e inconfundíveis: o de sua existência, o de sua validade e o de sua eficácia. Por força de infundáveis controvérsias havidas no âmbito do direito civil, essas categorias, que integram na verdade a teoria geral do Direito, não foram plenamente exploradas pelo direito público. Nada obstante, notadamente em tema de inconstitucionalidade, sua valia é inestimável.

*1.1 O plano da existência*⁵

Como já se viu, nem todos os fatos da vida são relevantes para o Direito. Apenas alguns deles, pelo fenômeno da juridicização, passam do mundo dos fatos para o mundo jurídico. A existência de um ato jurídico - que pressupõe, naturalmente, uma manifestação no mundo dos fatos - verifica-se quando nele estão presentes os elementos constitutivos definidos pela lei com causa eficiente de sua incidência⁶. É possível distinguir, dentre esses elementos, os que se poderiam dizer comuns, porque indispensáveis a qualquer ato jurídico (como agente, objeto e forma) e os que são específicos de determinada categoria de atos⁷.

⁴ Mello, Marcos Bernardes. Teoria do Fato Jurídico (Plano da Existência). 10. ed. São Paulo : Saraiva, 2000.

⁵ Sobre o tema, v. Marcos Bernardes de Mello, *Teoria do Fato Jurídico - plano da existência*, 2003.

⁶ A cogitação dos atos jurídicos no plano de sua existência foi imaginada por Zacchariae, divulgada por Aubry e Rau e desenvolvida pela doutrina francesa e italiana, sob a crítica, que se afigura improcedente, de sua desnecessidade, formulada pelos que equiparam a inexistência à nulidade, como Mazeaud e Mazeaud (v. Caio Mário da Silva Pereira, *Instituições de direito civil*, v. 1., 1974, p. 556 e s.).

⁷ V. Sérgio de Andréa Ferreira, *Invalidez de norma*, RDP, 57:58, 1981, p. 150 e s.

A ausência, deficiência ou insuficiência dos elementos que constituem pressupostos materiais de incidência da norma impedem o ingresso do ato no mundo jurídico. Será, por via de consequência, um ato inexistente, do qual o Direito só se ocupará para repeli-lo adequadamente, se necessário. Seria inexistente, por exemplo, uma "lei" que não houvesse resultado de aprovação da casa legislativa, por ausente a manifestação de vontade apta a fazê-la ingressar no mundo jurídico.

Na mesma medida, PONTES DE MIRANDA⁸, ao discorrer sobre os elementos constitutivos do negócio jurídico, concebeu a escala pontiana, com os três planos: existência, validade e eficácia.

Verifica-se que a construção doutrinária amolda-se perfeitamente ao caso concreto.

Uma das condições para a existência dos auto de infração é a efetivação da suspensão da imunidade/isenção, formalizada por meio do ato declaratório emitido pela Receita Federal (art. 32, § 6º, inciso II, da Lei nº 9.430, de 1996, transcrita anteriormente).

Sem o ato declaratório, sequer haveria que se cogitar em lavratura de autos de infração, vez que estaria ainda a pessoa jurídica amparada pela imunidade/isenção. Carece de objeto a lavratura do auto de infração, elemento essencial para a existência do ato/negócio jurídico.

Por isso, entendo que, no caso em tela, os autos de infração não preencheram requisito de existência. Assim sendo, não caberia avançar para a análise do plano de validade, como feito no voto vencedor.

É no plano de validade que se aprecia eventual nulidade do ato/fato jurídico, e, por consequência, na esfera tributária, se tal nulidade seria de natureza formal ou material.

A classificação da natureza da nulidade é determinante para a contagem do prazo decadencial, vez que, caso se entenda por nulidade formal, a contagem do prazo decadencial tem novo início, a partir da data da decisão que declarou nulo o ato, nos termos do art. 173, inciso I do CTN:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

(...)

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Ocorre que, no caso em análise, não há que se falar em vício do auto de infração (plano de nulidade). Os autos de infração, caso apreciados isoladamente, preencheram os requisitos formais previstos no PAF e os requisitos materiais dispostos no CTN.

⁸ Pontes de Miranda, Francisco Cavalcante. Tratado de direito privado. 4. ed. São Paulo : RT : 1974.

A irregularidade deu-se no plano de existência, vez que são decorrentes de atos/fatos jurídicos desprovidos de objeto, vez que foram lavrados sem a efetivação da suspensão da imunidade/isenção, formalizada por meio do ato declaratório.

Assim sendo, para o caso em tela, não poderia mais se falar na lavratura de novos autos de infração. Isso porque o prazo decadencial se esgotou, independente do termo inicial de contagem, se da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º do CTN) ou do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, inciso I do CTN). Não foi efetivada a suspensão de imunidade/isenção, por consequência os autos de infração lavrados não preencheram requisito de existência.

Não há que se falar em nulidade (plano de validade), vez que o ato/fato jurídico exauriu-se no plano de existência. Por consequência, a classificação de vício formal ou material não se aplica, vez que ocorre apenas quando a apreciação passa a ser no plano de validade.

Fato é que, com o voto vencedor, não obstante o descumprimento do rito previsto no art. 32 da Lei nº 9.430, de 1996, visando a efetivação da suspensão da imunidade/isenção, tendo decidido pela ocorrência de vício formal, o prazo decadencial para lavratura dos autos de infração renovou-se.

São minhas breves considerações, para divergir do voto vencedor e negar provimento em relação à terceira matéria.

(assinado digitalmente)

André Mendes de Moura