



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000487/2008-20
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9101-004.837 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 05 de março de 2020
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL DE VITÓRIA

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2010

PAF. LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. PREVENÇÃO DE DECADÊNCIA. MEDIDA CAUTELAR EM ADIN. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE. POSSIBILIDADE.

Não se confundem os conceitos de "vigência" e "eficácia" da lei. A medida cautelar deferida em sede de ADIn que suspende apenas a vigência de dispositivo legal, mantendo íntegra sua eficácia, suspende a exigibilidade do tributo, nos termos do art.151, V, do CTN. É legítimo e válido o lançamento tributário feito para prevenir a decadência, conforme o art.63 da Lei nº 9.430/96, e com fundamento em dispositivo legal cuja vigência esteja suspensa por força de medida cautelar concedida em ADIN.

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, vencida a conselheira Livia De Carli Germano, que lhe negou provimento. Votaram pelas conclusões os conselheiros André Mendes de Moura e Amélia Wakako Morishita Yamamoto. Manifestaram intenção de apresentar declaração de voto as conselheiras Livia De Carli Germano e Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada). Encerrado o prazo regimental, a conselheira Junia Roberta Gouveia Sampaio não apresentou a declaração de voto, pelo que se considera não formulada, nos termos do art. 63, §6º, do Anexo II, do RICAR/2015.

(documento assinado digitalmente)

Andrea Duek Siamantob – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: André Mendes de Moura, Livia De Carli Germano, Edeli Pereira Bessa, Amélia Wakako Morishita Yamamoto, Viviane Vidal Wagner, Junia Roberta Gouveia Sampaio (suplente convocada), Caio Cesar Nader Quintella e Andréa Duek Simantob (Presidente em Exercício).

Fl. 2 do Acórdão n.º 9101-004.837 - CSRF/1ª Turma
Processo nº 15586.000487/2008-20

Relatório

Trata-se de recurso especial de divergência interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 1803-001.257, de 10/04/2012, que registrou a seguinte ementa e julgamento:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA – IRPJ

Ano-calendário: 2003

PAF – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – MEDIDA CAUTELAR EM ADIN — EFEITOS RECURSO VOLUNTÁRIO – A Medida Cautelar deferida parcialmente no âmbito da ADIN 1802-3 suspendeu a vigência do artigo 12, § 1º, da Lei nº 9.532/1997. Não pode ser legítimo e válido lançamento tributário feito com fundamento legal, cuja vigência está suspensa por força da Medida Cautelar em ADIn pelo Supremo Tribunal Federal.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA: CSLL. PIS. COFINS.

Aplica-se às exigências ditas decorrentes o que foi decidido em relação à exigência matriz nos casos de íntima relação de causa e efeito entre elas.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros da 3ª Turma Especial da 4ª Câmara da 1ª Seção do CARF, por unanimidade de votos dar provimento ao recurso, nos termos do relatório e voto que acompanham o presente julgado.

Os autos de infração que originaram o presente feito foram lavrados com fundamento no art. 63 da Lei nº 9.430/96, com a finalidade de prevenir a decadência dos tributos (IRPJ, CSLL, PIS e COFINS) cuja exigibilidade estaria suspensa por conta de medida cautelar concedida na ADIn nº 1.802.

Os créditos constituídos, relativos ao ano-calendário 2003, foram apurados sobre valores de receitas financeiras que o contribuinte não teria oferecido à tributação, sob o argumento de que o § 1º do art. 12 da Lei nº 9.532/97 estaria com sua vigência suspensa por conta da mencionada cautelar em ADIn.

Ao apreciar a impugnação apresentada pelo contribuinte, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) no Rio de Janeiro I (RJ) entendeu correta a constituição dos créditos tributários para prevenir sua decadência e os manteve integralmente.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi dado provimento, nos termos da ementa acima transcrita.

Cientificada da decisão, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) interpôs recurso especial endereçado à 1ª Turma da CSRF em que defende a existência de divergência jurisprudencial em relação à possibilidade de constituição de créditos tributários fundamentados no art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/97, para fins de prevenção de decadência, diante da existência de medida cautelar concedida na ADIn nº 1802-3.

A PGFN relata que o acórdão recorrido teria concluído que não é legítimo ou válido o auto de infração lavrado com fundamento no citado dispositivo legal porque sua

vigência estaria suspensa por força da medida cautelar concedida pelo Supremo Tribunal Federal (STF).

Ao decidir desta forma, a decisão teria entrado em divergência com outros julgados do CARF, apontando paradigmas que veicularam as seguintes ementas:

1º Paradigma - Acórdão nº CSRF/04-00.794

IRRF – 2004 a 2004

PAF – LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO – MEDIDA CAUTELAR EM ADIN – CABIMENTO – RECURSO DE OFÍCIO – Não há que se confundir os conceitos de “vigência” e “eficácia” da lei. A Medida Cautelar deferida parcialmente no âmbito da ADIN 18023 suspendeu, apenas, a vigência do artigo 12, parágrafo 1º, da Lei nº 9532, de 1997, mantendo íntegra a eficácia do dispositivo legal. É legítimo e válido lançamento tributário feito com fundamento legal, cuja vigência está suspensa por força da Medida Cautelar em ADIN, mantendo-se, porém, suspensa a sua exigibilidade, nos termos dos artigos 142 e 151, V, do CTN e no artigo 63, da Lei nº 9430/96.

2º Paradigma - Acórdão nº 106-16.399

IRRF – APLICAÇÕES FINANCEIRAS – ENTIDADE IMUNE – MATÉRIA LEVADA À APRECIÇÃO DO PODER JUDICIÁRIO – CONCOMITÂNCIA. O fato de o contribuinte estar questionando, perante o Poder Judiciário, matéria exigida em auto de infração importa em renúncia à esfera administrativa. Aplicável ao caso o Enunciado de Súmula nº 01, do Primeiro Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

LANÇAMENTO DE OFÍCIO – PREVENÇÃO DA DECADÊNCIA – Independentemente de decisão judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, é válido o auto de infração lavrado para os fins de prevenir a decadência, principalmente pelo fato de que a atividade administrativa do lançamento é plenamente vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, nos termos dos artigos 3º e 142, § único, ambos do CTN.

IRRF – DECADÊNCIA – O imposto de renda retido na fonte é tributo sujeito ao regime do denominado lançamento por homologação, sendo que o prazo decadencial para a constituição de créditos tributários é de cinco anos contados do fato gerador. Ultrapassado esse lapso temporal sem a expedição de lançamento de ofício opera-se a decadência, a atividade exercida pelo contribuinte está tacitamente homologada e o crédito tributário extinto, nos termos do artigo 150, § 4º e do artigo 156, inciso V, ambos do CTN.

A recorrente defende que os acórdãos paradigmas, em posição contrária à adotada pela decisão recorrida, teriam considerado que é perfeitamente legítimo e válido o lançamento lavrado para prevenção da decadência com fundamento em dispositivo legal cuja vigência encontra-se suspensa por força da medida cautelar em ADIn, devendo-se manter suspensa a cobrança do tributo devido ao disposto nos arts. 142 e 151, V, do CTN e art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Além disso, a recorrente traz de alegações que, sob seu ponto de vista, devem ser consideradas para fins de reforma da decisão recorrida. Em síntese, alega que:

- não é possível acatar o argumento do acórdão recorrido no sentido de que, a partir da concessão da medida liminar em ADIn, o art. 12, § 1º, da Lei nº 9532/97 teria sido

banido de imediato do ordenamento, pois só se pode falar em invalidade (inconstitucionalidade) dessa norma após o julgamento definitivo da questão pelo STF;

- enquanto não ocorre o julgamento definitivo da ADIn nº 1802-3, o Fisco fica impedido apenas de cobrar o montante do tributo, mas não de lançá-lo para fins de prevenção da decadência. A decisão liminar tem a característica precípua de precariedade, já que pode, a qualquer momento, alterada com o julgamento definitivo da ADIn;

- uma liminar jamais bane do mundo jurídico uma determinada norma jurídica. Ela apenas pode neutralizar algumas das características da lei, sem comprometer, no entanto, a sua existência e validade.

Requer, ao final, o conhecimento e o provimento do recurso especial para que se reconheça que é válido o lançamento para prevenir a decadência quando a norma de incidência tributária (art. 12, § 1º, da Lei nº 9.532/97) se encontra com eficácia suspensa por força de liminar deferida na ADIn 1802-3.

O Presidente da Câmara da Primeira Seção de Julgamento do CARF competente para a análise da admissibilidade recursal deu seguimento ao recurso, nos termos do despacho de exame de admissibilidade, admitindo a comprovação de divergência jurisprudencial após confrontar a decisão recorrida com os dois acórdãos paradigmas.

Intimado desse seguimento, o contribuinte apresentou contrarrazões em que alega, em síntese, que ocorreu, entre a interposição de seu recurso voluntário e seu julgamento, o trânsito em julgado de decisão judicial que reconheceu que sua imunidade abarca as receitas oriundas de aplicações financeiras, proferida nos autos da ação ordinária nº 2001.50.01.002550-9.

Diante disso, argumenta que os fundamentos do recurso especial da Fazenda Nacional restam completamente esvaziados e inócuos, razão pela qual deve ser-lhe negado o provimento, com a manutenção do acórdão recorrido e o cancelamento dos autos de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, Relatora

Conhecimento

Compete à Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à legislação tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF, nos termos do art. 67 do Anexo II do RICARF.

O recurso especial da Fazenda Nacional foi admitido por despacho do Presidente da Câmara recorrida.

O contribuinte, em contrarrazões ao recurso fazendário, noticiou o advento do trânsito em julgado de decisão proferida nos autos da ação ordinária n.º 2001.50.01.002550-9, em que ela pleiteava a declaração de sua imunidade em relação às receitas oriundas de aplicações financeiras.

Defende, assim, que o objeto do presente processo administrativo já teria sido deliberado e decidido na esfera judicial, não mais existindo a possibilidade de manutenção da discussão administrativa a respeito do tema. Por conta disso, os argumentos recursais da Fazenda Nacional estariam completamente esvaziados e inócuos, devendo-se negar provimento ao recurso especial, com a consequente manutenção do acórdão recorrido e o cancelamento dos autos de infração.

Todavia, não deve prosperar a tese apresentada pelo contribuinte recorrido.

A controvérsia debatida no presente contencioso administrativo não diz respeito à imunidade tributária do contribuinte em relação às suas receitas financeiras, que é efetivamente o objeto da ação ordinária n.º 2001.50.01.002550-9, cuja decisão derradeira transitou em julgado de forma favorável à contribuinte.

Se fosse esse o caso, teria se configurado a concomitância de discussão nas esferas administrativa e judicial, o que implicaria na renúncia à instância administrativa, nos termos da Súmula CARF n.º 1:

Súmula CARF n.º 1: Importa renúncia às instâncias administrativas a propositura pelo sujeito passivo de ação judicial por qualquer modalidade processual, antes ou depois do lançamento de ofício, com o mesmo objeto do processo administrativo, sendo cabível apenas a apreciação, pelo órgão de julgamento administrativo, de matéria distinta da constante do processo judicial.

O debate desenvolvido no presente processo administrativo é outro. Diz respeito à possibilidade de se realizar lançamento tributário com a finalidade de prevenção de decadência, nos termos do art. 63 da Lei n.º 9.430/96, quando existe medida cautelar concedida em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) em favor dos contribuintes, contrariamente ao dispositivo legal que fundamentaria o lançamento.

Não se está aqui, portanto, a discutir a procedência ou improcedência dos créditos tributários constituídos, mas a regularidade do procedimento de lançamento realizado à luz do art. 63 da Lei n.º 9.430/96.

O recurso especial, previsto atualmente no art. 67 do Anexo II do RICARF/2015, tem como finalidade precípua dirimir as divergências jurisprudenciais porventura existentes entre decisões proferidas no âmbito do CARF. E a divergência, no presente caso, diz respeito à possibilidade de realização de lançamento para fins de prevenção de decadência em situações como a encontrada nos autos.

Portanto, de forma contrária à defendida pelo contribuinte, considera-se que o trânsito em julgado da decisão proferida nos autos da ação ordinária n.º 2001.50.01.002550-9

irrelevante para o deslinde da presente controvérsia. Após o julgamento definitivo do recurso especial da Fazenda Nacional, caberá à unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em sede de execução da decisão administrativa, considerar os efeitos da decisão judicial definitiva.

Existe, inclusive, jurisprudência do CARF neste sentido, conforme ilustra o Acórdão nº 3302-001.522:

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Ano-calendário: 1998, 1999, 2000, 2001, 2002

LANÇAMENTO DE OFÍCIO PARA PREVENIR DECADÊNCIA. CRÉDITO TRIBUTÁRIO SUB JUDICE COM EXIGIBILIDADE SUSPensa. CUMPRIMENTO DE DECISÃO JUDICIAL TRANSITADA EM JULGADO. No julgamento administrativo sobre a validade do lançamento de ofício efetuado para prevenir a decadência não se está a discutir a procedência ou não do valor lançado, pois essa é uma discussão que está sendo travada na esfera judicial, devendo o mesmo ser validado se formalizado com a observância dos requisitos essenciais previstos na legislação de regência. Ocorrendo o trânsito em julgado da sentença judicial favorecendo a autuada, o lançamento preventivo será cancelado pela repartição da RFB encarregada da sua execução.

Registre-se, por fim, que a alegação da contribuinte, caso fosse procedente, implicaria no não conhecimento do recurso fazendário e na extinção da lide administrativa, e não na negativa de seu provimento, como afirmado nas contrarrazões recursais.

Todavia, como a decisão judicial apontada não interfere no presente julgamento, e estão presentes os demais pressupostos recursais, o recurso especial interposto pela Fazenda Nacional deve ser conhecido.

Mérito

A controvérsia que sobe à apreciação desta 1ª Turma da CSRF compreende, portanto, a possibilidade de realização de lançamento tributário com a finalidade de prevenção da decadência, nos termos do art. 63 da Lei nº 9.430/96, quando a decisão que impossibilita a imediata exigência dos créditos é uma medida cautelar concedida em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn).

O dispositivo legal mencionado determina o seguinte:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos *incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*, não caberá lançamento de multa de ofício. *(Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)*

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição.

O acórdão recorrido considera que a medida cautelar concedida em ADIn não se enquadra entre as hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas nos incisos IV e V do art. 151 do Código Tributário Nacional (CTN):

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I – moratória;

II – o depósito do seu montante integral;

III – as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV – a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI – o parcelamento. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Parágrafo único. O disposto neste artigo não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja suspenso, ou dela consequentes.

Para concluir neste sentido, o i. Conselheiro Relator da decisão recorrida pondera que o deferimento de uma medida cautelar em ADIn não provoca a mera suspensão da exigibilidade do crédito tributário, mas a suspensão da vigência do dispositivo legal. Com base nisso, conclui pelo descabimento de se pretender prevenir decadência, nos seguintes termos:

Em outras palavras: o STF suspendeu, cautelarmente, a **vigência** da norma tributária impositiva, e não o **efeito** que dela decorreria caso não tivesse havido aquela suspensão, a saber, a sua exigibilidade. Dessa forma, suspensa, pela Corte Maior do Brasil, a causa originária, não há como se intentar “prevenir a decadência” contra a suposta suspensão de um pretense efeito dela decorrente. Como se sabe, não há efeito sem causa.

Com toda a vênia, diverge-se do entendimento que prevaleceu no Colegiado *a quo*.

A decisão que concedeu a medida cautelar na ADIn nº 1.802-3/DF (e que produzia efeitos na data em que foram constituídos, para fins de prevenção de decadência, os créditos tributários objeto do presente processo) dispôs o seguinte:

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em **deferir, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, a vigência do § 1º e a alínea f do § 2º, ambos do art. 12 do art. 13, caput, e do art. 14, todos da Lei nº 9.532, de 10.12.1997** e indeferi-lo com relação aos demais.

A respeito do instituto da vigência (e de sua diferenciação frente à eficácia e à validade), valho-me dos ensinamentos expostos no Acórdão nº 104-21.976, que foi largamente

transcrito no Acórdão n.º CSRF/04-00.794 (primeiro paradigma indicado no recurso especial da Fazenda Nacional). Leciona aquela decisão:

2. Toda e qualquer norma possui 3 (três) planos distintos — validade, vigência e eficácia, e é no âmbito de cada um deles que a questão deve ser examinada.

A **vigência** da norma, segundo nos ensina WILSON STEINMETZ, é a ‘propriedade que toma exigível a observância (obediência) da norma jurídica (exigibilidade ou obrigatoriedade da norma jurídica), em um determinado espaço a partir de um determinado tempo enquanto a norma jurídica não for declarada inválida (lex prima fade valet) ou não for ab-rogada’.

Já a **validade** da norma é a propriedade que esta possui de conformar-se às normas de hierarquia superior, havendo dois planos distintos dessa propriedade, quais sejam, material e forma¹. É dizer, a norma jurídica, tanto no aspecto material como no formal, não pode contradizer o conteúdo e a forma prescrita por determinada norma hierarquicamente superior, e assim sucessivamente até chegar na Constituição Federal, a de maior hierarquia dentre todas as normas jurídicas.

Por fim a **eficácia** da norma envolve a sua capacidade técnica de produzir efeitos jurídicos.

Ainda sobre esses mesmos institutos, TÉRCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR é didático ao apontar:

‘1. validade é uma qualidade da norma cuja relação autoridade/sujeito (cometimento) está imune, por estar ela conformada ao ordenamento, tanto quanto às condições como quanto aos fins por ele estabelecidos;

2. vigência é uma qualidade da norma que diz respeito ao tempo em que ela atua, podendo ser invocada para produzir efeitos;

3. vigor é uma qualidade da norma que diz respeito à sua força vinculante em consonância com os princípios;

4. eficácia é uma qualidade da norma que se refere à sua adequação em vista da produção concreta de efeitos.’

(Introdução ao Estudo do Direito - Técnica, Decisão, Dominação. São Paulo: Editora Atlas S.A., 1989, p. 181) (destaques no original)

Verifica-se que a decisão concedida na ADIn n.º 1.802-3/DF foi expressa ao suspender somente a vigência do § 1º do art. 12 da Lei n.º 9.532/1997 (que fundamentou o lançamento tributário feito para prevenir a decadência). Dessa forma, mantiveram-se incólumes, enquanto esta decisão judicial produziu efeitos, a eficácia e a validade do dispositivo legal atacado pela via concentrada da Ação Direta de Inconstitucionalidade.

E foi preciso o i. Ministro Relator da decisão neste ponto, uma vez que uma decisão liminar, precária por definição, não poderia banir definitivamente uma norma do mundo jurídico.

Sempre existe a possibilidade de a medida cautelar ser reformada por ocasião do julgamento definitivo da demanda. Neste caso, caso a Administração tributária tivesse se absterido, durante a suspensão da vigência da norma, de constituir os respectivos créditos tributários para prevenir a decadência, os cofres públicos sofreriam prejuízo diante da posterior impossibilidade de cobrança dos tributos atingidos pela decadência. Prejuízo desnecessário e evitável, frise-se.

Por outro lado, caso a decisão definitiva de uma ADIn seja pela confirmação da medida cautelar anteriormente concedida em favor do sujeito passivo, este não sofrerá prejuízos de qualquer espécie. Os créditos tributários porventura já constituídos, com exigibilidade suspensa em decorrência da concessão da medida cautelar, serão simplesmente extintos. Esta decisão definitiva, sim, pode cassar a eficácia da norma e impedir a realização de outros lançamentos tributários baseados no art. 63 da Lei nº 9.430/96.

Assim, conclui-se que a medida cautelar concedida em sede de ADIn enquadra-se entre as hipóteses de suspensão de exigibilidade previstas no inciso V do art. 151 do CTN. Como consequência, considero regular o lançamento realizado com a finalidade de prevenir a decadência e fundamentado em dispositivo legal cuja vigência tenha sido suspensa pela concessão de medida cautelar em ADIn.

Nesse sentido, a **Súmula CARF nº 17**, que dispõe:

Não cabe a exigência de multa de ofício nos lançamentos efetuados para prevenir a decadência, quando a exigibilidade estiver suspensa na forma dos incisos IV ou V do art. 151 do CTN e a suspensão do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo. (**Vinculante**, conforme [Portaria MF nº 383](#), de 12/07/2010, DOU de 14/07/2010).

Reitera-se ser irrelevante para a presente decisão o fato de ter ocorrido o trânsito em julgado de decisão definitiva nos autos da ação ordinária nº 2001.50.01.002550-9, bem como o trânsito em julgado da decisão, proferida na ADIn nº 1.802-3/DF, que confirmou a medida cautelar que deu ensejo à discussão travada nos presentes autos.

Como já declarado, deve ser atribuição da unidade de origem da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em procedimento de execução do presente acórdão, levar em conta o conteúdo das referidas decisões transitadas em julgado.

Voto, portanto, por dar provimento ao recurso especial apresentado pela PGFN.

Conclusão

Em face do exposto, voto por conhecer do recurso especial da Fazenda Nacional e, no mérito, por dar-lhe provimento.

(documento assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner

Declaração de Voto

Conselheira Livia De Carli Germano

Optei por apresentar a presente declaração de voto para esclarecer as razões pelas quais, com o devido respeito aos votos em sentido contrário, divergi quanto aos efeitos da medida cautelar proferida na Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) 1.802-3/DF.

O dispositivo da referida decisão cautelar foi assim redigido (grifos nossos):

Vistos, relatados e discutidos estes autos, acordam os Ministros do Supremo Tribunal Federal, em sessão plenária, na conformidade da ata do julgamento e das notas taquigráficas, por unanimidade de votos, em **deferir, em parte, o pedido de medida cautelar, para suspender, até a decisão final da ação direta, a vigência do § 1º** e a alínea f do § 2º, ambos **do art. 12** do art. 13, **caput**, e do art. 14, todos **da Lei nº 9.532, de 10.12.1997** e indeferi-lo com relação aos demais.

A análise do dispositivo acima transcrito revela que o Supremo Tribunal Federal (STF), neste caso especificamente, não suspendeu apenas a *eficácia* da norma discutida, o que poderia gerar algum debate, mas operou no plano anterior, tendo determinando literalmente a suspensão de sua *vigência*. Diante de um tal comando, não vejo como se possa conferir qualquer efetividade à legislação em questão, simplesmente porque não compreendo como, em tal contexto, se possa admitir a *aplicação de uma norma não vigente*.

Depois de muito debate, os efeitos da medida cautelar proferida em Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADIn) foram regulados pela Lei 9.868/1999, que assim dispõe (grifamos):

Seção II

Da Medida Cautelar em Ação Direta de Inconstitucionalidade

(...)

Art. 11. Concedida a medida cautelar, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário Oficial da União e do Diário da Justiça da União a parte dispositiva da decisão, no prazo de dez dias, devendo solicitar as informações à autoridade da qual tiver emanado o ato, observando-se, no que couber, o procedimento estabelecido na Seção I deste Capítulo.

§ 1º A medida cautelar, dotada de eficácia contra todos, **será concedida com efeito ex nunc**, salvo se o Tribunal entender que deva conceder-lhe eficácia retroativa.

§ 2º A concessão da medida cautelar **torna aplicável a legislação anterior acaso existente**, salvo expressa manifestação em sentido contrário.

A norma consolida o entendimento que já vinha sendo manifestado de forma majoritária na jurisprudência do STF de que, em regra, a medida cautelar proferida em sede de ADIn produz efeitos *ex nunc*, bem como que a sua concessão torna *aplicável a legislação anterior* acaso existente.

Sobre o efeito *ex nunc*, este ocorre porque, ao contrário das decisões de mérito proferidas pelo STF no exercício do controle abstrato (as quais, em regra, possuem eficácia retroativa e atingem os atos jurídicos aperfeiçoados com base na lei inconstitucional), o provimento meramente cautelar proferido no curso de uma ADIn implica, também salvo casos

excepcionais, a mera suspensão da vigência/eficácia da norma, e não o reconhecimento da sua invalidade/nulidade.

É dizer, embora se reconheça que estamos diante de conceitos cuja definição é objeto de extenso debate, é relativamente pacífico que o(s) plano(s) de vigência/eficácia não se confunde(m) com o(s) plano(s) de existência/validade da norma, sendo certo que a concessão de medida cautelar em ADIn opera efeitos apenas no primeiro deles.

Como visto, a Lei 9.868/1999 também deixa claro que a concessão de medida cautelar em ADIn torna aplicável a legislação anterior acaso existente. Disso se depreende, por imperativo lógico, que a norma suspensa não pode ser aplicada, do contrário, teríamos a situação de, diante dos mesmos fatos, termos duas normas igualmente impositivas, muitas vezes uma em contradição à outra.

Tal circunstância é insustentável, sendo de se destacar a gravidade da situação quando se trate de norma tributária, considerando que “*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.*” (parágrafo único do artigo 142 do Código Tributário Nacional - CTN). Nesse ponto, um exemplo hipotético pode bem ilustrar o universo kafkiano em que se situaria a atuação de uma autoridade autuante diante de (i) uma norma “A” que originalmente determinasse a alíquota de um tributo como sendo de 2%, revogada por (ii) uma norma “B” que majora a alíquota deste mesmo tributo para 3%, esta última suspensa por medida cautelar em ADIn. Ao proceder ao lançamento fiscal, qual norma tal autoridade deveria aplicar, a “suspensa” ou a “original”? Seria viável interpretar que a autoridade estaria vinculada a aplicar ambas, ao mesmo tempo? Deveria tal fiscal proceder a autuações, mesmo que para prevenir a decadência, sob pena de violação de seu dever funcional, quanto a todo o universo de contribuintes por ele fiscalizados que praticassem os fatos geradores em questão e recolhessem o tributo sob a alíquota de 2%?

Passando ao caso dos autos: a medida cautelar em discussão suspendeu a vigência, dentre outros, do § 1º do artigo 12 da Lei 9.532/1997, segundo o qual não estariam abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos por instituições de educação ou de assistência social em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

Nesse contexto, a se admitir que a norma, muito embora tenha tido sua **vigência suspensa**, ainda pudesse ser **aplicada**, significaria dizer que quanto a **TODAS** as instituições de educação ou de assistência social fiscalizadas, as autoridades fiscais federais teriam o **dever** de proceder a autuações para prevenir decadência quanto aos respectivos rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável, estando em **violação ao seu dever funcional** sempre que deixassem de fazê-lo.

De se considerar, ademais, que a aplicação de lei cuja vigência tenha sido suspensa em medida cautelar em ADIn resulta, em última análise, em afronta àquela decisão do STF, como bem observou o Min. Gilmar Mendes em seu voto na Reclamação 2.256-1:

Estando assente que a liminar deferida opera no plano da vigência da lei, podendo ter o condão até mesmo de restaurar provisoriamente a vigência de norma eventualmente revogada, não há como deixar de reconhecer que a aplicação da norma suspensa pelos órgãos ordinários da jurisdição implica afronta à decisão desta Corte.

Neste sentido, compreendo não ser legítimo o lançamento tributário realizado com base no artigo 63 da Lei 9.430/1996, a fim de prevenir a decadência, quando o dispositivo legal que dê base à cobrança do tributo tenha tido a vigência suspensa por força de medida cautelar concedida em ADIn. Referida norma assim dispõe:

Art. 63. Na constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, relativo a tributo de competência da União, cuja exigibilidade houver sido suspensa na forma dos incisos IV e V do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício. (Redação dada pela Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001)

§ 1º O disposto neste artigo aplica-se, exclusivamente, aos casos em que a suspensão da exigibilidade do débito tenha ocorrido antes do início de qualquer procedimento de ofício a ele relativo.

§ 2º A interposição da ação judicial favorecida com a medida liminar interrompe a incidência da multa de mora, desde a concessão da medida judicial, até 30 dias após a data da publicação da decisão judicial que considerar devido o tributo ou contribuição. (Vide Medida Provisória nº 75, de 2002)

Como bem observou o voto condutor do acórdão recorrido, o artigo 63 da Lei 9.430/1996 trata apenas dos casos em que há a suspensão da *exigibilidade* de crédito tributário imposta com base nos incisos IV e V do artigo 151 do CTN (isto é, a concessão de medida liminar em mandado de segurança e a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial). Não se pode confundir tal hipótese com a suspensão da *vigência de dispositivo legal* determinada em sede de medida cautelar em ADIn.

Como visto, os efeitos de cada instituto estão regulados por legislação própria, e tanto considerar aplicável o artigo 63 da Lei 9.430/1996 à lei cuja vigência foi suspensa em sede de ADIn é misturar conceitos imiscíveis que o resultado prático de tal exegese é afirmar, conforme já ressaltado, que a autoridade fiscal estaria a aplicar, a um dado caso concreto, uma lei não vigente para tal circunstância.

Observe, por fim, que, no caso dos autos, a decisão acerca do mérito do recurso especial admitido para julgamento desta 1ª Turma da CSRF não trará sequer efeitos práticos imediatos úteis à Recorrente Fazenda Nacional, na medida em que o STF, na sessão de 12 de abril de 2018, confirmou a medida cautelar e julgou parcialmente procedente a ADIn 1.802-3/DF, com a declaração i) da inconstitucionalidade formal da alínea f do § 2º do art. 12; do art. 13, caput; e do art. 14; bem como ii) da inconstitucionalidade formal e material do art. 12, § 1º, todos da Lei 9.532/97, sendo a ação declarada improcedente quanto aos demais dispositivos legais (acórdão publicado em 3 de maio de 2018, e transitado em julgado em 11 de maio de 2018).

Assim, de qualquer forma, ante o resultado final da ADIn 1.802-3/DF, transitado em julgado, é fato que o lançamento em discussão não poderá resultar em exigência de tributos no caso concreto.

É a declaração.

(documento assinado digitalmente)

Livia De Carli Germano