



**Ministério da Economia**  
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



**Processo nº** 15504.016643/2008-37  
**Recurso** Especial do Contribuinte  
**Acórdão nº** 9202-011.270 – CSRF / 2ª Turma  
**Sessão de** 21 de maio de 2024  
**Recorrente** MINAS GERAIS GABINETE MILITAR DO GOVERNADOR  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS**

Período de apuração: 16/12/1998 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO. LIMINAR QUE IMPEDE O LANÇAMENTO. TERMO INICIAL.

A concessão de liminar em mandado de segurança, impedindo a ação fiscalizadora em sentido amplo, enquanto não cassada, representa obstáculo judicial à formalização do lançamento e suspende a fluência do prazo de decadência previsto no CTN.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial do Contribuinte, e no mérito, negar-lhe provimento. Não votou a conselheira Fernanda Melo Leal, em razão do voto proferido pelo conselheiro Marcelo Milton da Silva Risso na sessão de 19 de dezembro de 2023.

(documento assinado digitalmente)

Régis Xavier Holanda - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Leonam Rocha de Medeiros, Mario Hermes Soares Campos, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira e Régis Xavier Holanda (Presidente).

**Relatório**

Trata-se de recurso especial interposto pelo contribuinte em face do Acórdão 2301-009.263 (fls. 419/431), da 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamentos do CARF que conheceu parcialmente o recurso e, no mérito, negou-lhe provimento.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 114/118) O lançamento em questão se refere à contribuição dos segurados incidentes sobre as remunerações pagas a servidores não efetivos, os quais são vinculado ao Regime Geral da Previdência Social.

Também é informado que o lançamento foi efetuado após acórdão proferido pelo TRF 1ª Região que denegou segurança pleiteada pelo Estado de Minas Gerais nos autos do Mandado de Segurança nº 1999.38.00.017818-2, afastando a sentença de primeira instância que impunha óbice ao fisco em suas atribuições de fiscalizar, constituir e cobrar o crédito tributário.

O contribuinte apresentou impugnação tempestiva, à qual foi considerada improcedente pela DRJ/Belo Horizonte/MG que manteve o lançamento.

Inconformado, o contribuinte apresentou recurso voluntário, ao qual foi negado provimento na parte conhecida, conforme acórdão 2301-009.263, cuja ementa transcrevo:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 16/12/1998 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. INOCORRÊNCIA

Inocorrência em razão de decisão judicial que proibia o lançamento.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. ENTE PÚBLICO. CARGO EM COMISSÃO. REGIME POSTERIOR A EMENDA CONSTITUCIONAL 20. VINCULAÇÃO OBRIGATÓRIA AO REGIME GERAL DE PREVIDÊNCIA SOCIAL.

No regime posterior a Emenda Constitucional 20, estão os servidores comissionados enquadrados como segurados obrigatórios do Regime Geral de Previdência Social

A decisão foi registrada nos seguintes termos:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do recurso, não conhecendo das matérias preclusas e afastar a decadência. No mérito, por maioria de votos, acordam em negar provimento ao recurso. Vencidos os conselheiros Wesley Rocha e Leticia Lacerda de Castro que deram provimento parcial ao recurso para excluir da base de cálculo do lançamento a remuneração dos agentes políticos. Manifestou interesse de fazer declaração de voto o Conselheiro Wesley Rocha. Entretanto, findo o prazo regimental, o Conselheiro não apresentou declaração de voto, que deve ser tida como não formulada, nos termos do § 7º, do art. 63, do anexo II, Portaria MF nº 343/2015 (RICARF).

O contribuinte foi intimado da decisão em 27/09/2021 (fl. 462) e, em 08/10/2021 (fl. 435), apresentou com Recurso Especial (fls. 437/449) objetivando rediscutir a matéria: **Decadência – inexistência de interrupção/suspensão de prazo decadencial durante vigência de decisão judicial que suspende exigibilidade de crédito tributário.**

Pelo despacho datado de 20/10/2022 (fls. 466/470), deu-se seguimento ao Recurso Especial do contribuinte.

Como paradigma, o contribuinte apresentou o acórdão 2402-009.850 que trata, inclusive, de lançamento contra órgão do Estado de Minas Gerais, referindo-se à mesma decisão judicial, proferido nos autos do Mandado de Segurança 1999.38.00.017818-2.

### Razões apresentadas pelo contribuinte

O contribuinte alega, em síntese, o que se segue:

- A questão controvertida no presente recurso especial é a interrupção/suspensão, ou não (tese sustentada), do prazo decadencial, na **vigência** de decisão judicial que suspende a exigibilidade do crédito tributário.
- É certo que o tema, decadência em matéria de direito tributário, é reservado, pela CF/88, ao trato da Lei Complementar (art. 146, inc. III, **b** da CF/88).
- O CTN disciplina, para fins tributários, os institutos da prescrição e decadência. E ao assim o fazer, adota os insumos da Teoria Geral do Direito e prevê causas de interrupção/suspensão do prazo prescricional (art. 174, parágrafo único), mas não faz o mesmo em relação à decadência, que, em regra, não se sujeita a causas de suspensão e interrupção.
- É dizer: a Lei Complementar, no caso o CTN, não prevê qualquer causa de suspensão ou interrupção do prazo decadencial (o que indica que tal prazo não deve se suspender nem se sujeitar a interrupção).
- O Código Civil de 2016, também fiel aos clássicos, expressamente consignou, em seu art. 207, **salvo disposição legal em** contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.
- Dito isso e registrada a diferença entre os prazos prescricional e decadencial (este não se interrompe nem se suspende), é digno de nota que o legislador federal, ciente de tal peculiaridade, previu, no art. 63 da Lei n. 9.430/96, a figura do lançamento para evitar a decadência.
- Registre-se que o art. 151, incs. IV e V do CTN referem-se especificamente à suspensão de exigibilidade em razão da concessão de medida liminar em mandado de segurança ou concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial.
- Lembre-se que, na hipótese dos autos, o Acórdão Recorrido não computou o prazo decadencial no período de vigência de decisão liminar em mandado de segurança.
- Veja-se, portanto, que o art. 63 da Lei n. 9.430/96 joga por terra o fundamento utilizado pelo acórdão recorrido para afastar a tese de que parte do crédito tributário teria sido atingida pela decadência: a decisão judicial não impedia a feitura do ato de lançamento, **até porque está expressamente** prevista na legislação a figura do lançamento para evitar a decadência.

- Assim, é certo que a existência de decisão judicial suspendendo a exigibilidade do crédito tributário não interrompe nem suspende o fluxo do prazo decadencial e, mais ainda, sequer impede a realização do ato de lançamento, nos termos do citado art. 63 da Lei n. 9.430/96.
- Por isso, deveria ter sido reconhecida a decadência do crédito tributário objeto do presente contencioso, no que diz respeito às competências 12/1998 a 13/2002, tendo em vista que, aplicado o art. 173, inc. I do CTN, em relação a tais competências, quando da notificação do lançamento (em julho ou setembro de 2008), já estava configurada a **decadência**.
- Requer o recorrente a admissão do **recurso especial** interposto, cuja análise certamente resultará em seu **provimento**, com a reforma do acórdão recorrido, para que se reconheça a decadência parcial do crédito tributário objeto do presente contencioso.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional em 28/11/2022 (fls. 471) e, em 05/12/2022 (fl. 477), retornaram com contrarrazões (fls. 472/476), tempestivamente.

### **Contrarrazões da Fazenda Nacional**

A Fazenda Nacional argumenta o seguinte:

- O instituto da decadência se verifica na hipótese em que o titular do direito perde o direito de exercê-lo, em função da sua inércia. Tal inércia tem efeito preclusivo, em decorrência do princípio da segurança jurídica.
- Porém, é evidente que não pode haver inércia do titular do direito quando existem obstáculos ao seu exercício criados por terceiros, sob os quais o titular não possui a menor influência.
- Esse é o caso em análise, em que o contribuinte possuía decisão judicial que impedia que Fisco realizasse o lançamento. Nesse caso, não houve inércia por parte do Fisco, eis que o Judiciário impediu expressamente sua ação. Inexistindo, portanto, o pressuposto da inércia que justifica a aplicação da decadência do direito de constituir o crédito tributário.
- Portanto, nos termos do acórdão recorrido, a decisão do MS que impediu o lançamento obstou a fluência do prazo decadencial, razão pela qual o prazo quinquenal será contado inteiramente e apenas a partir 27/02/2007 (quando a sentença impeditiva da autuação da autoridade fiscal foi cassada pelo TRF), sob pena de penalizar o Fisco por situação alheia a sua vontade.
- Considerando a evidente impossibilidade de escoamento do prazo decadencial para constituição do crédito tributário objeto dos autos antes de 27/02/2007, deve ser mantida a decisão ora recorrida.

É o relatório.

## Voto

### Conhecimento

O Recurso Especial interposto pelo Contribuinte é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme despacho de Admissibilidade (e-fls. 466/470) que transcrevo e ratifico. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas pela PGFN.

Compulsando as íntegras dos acórdãos cotejados, verifica-se demonstrada a divergência suscitada. Em ambos os casos, havia Medida Liminar em Mandado de Segurança para o Estado de Minas Gerais suspendendo a constituição e cobrança de crédito tributário, a qual foi cassada posteriormente, e o que levou o Fisco a constituir o crédito tributário que incluía períodos a respeito dos quais se discutia se tinham ou não sido atingidos pela decadência, em função de o lançamento ter sido efetuado após a cassação da medida liminar.

Apesar da similitude dos casos, os Colegiados expuseram entendimentos divergentes. Enquanto a Turma recorrida entendeu que durante a vigência da Medida Liminar o Fisco estaria impedido de efetuar o lançamento, o que teria causado a suspensão/interrupção do prazo decadencial; no paradigma, a Turma entendeu que o prazo decadencial não está submetido aos institutos da suspensão e interrupção.

Portanto, o paradigma demonstra a divergência suscitada, de sorte que a matéria decadência – inexistência de interrupção/suspensão de prazo decadencial durante vigência de decisão judicial que suspende exigibilidade de crédito tributário pode ter seguimento à Instância Especial.

Ante ao exposto, conheço do Recurso Especial do Contribuinte.

### Mérito

O contribuinte procura reverter a decisão que negou provimento ao seu pedido de que fosse reconhecida a decadência de parte do lançamento, eis que o colegiado entendeu que o prazo decadencial teria restado suspenso no período de vigência de decisão judicial, que impedia a constituição do crédito tributário.

Inicialmente, importa esclarecer, que é fato incontroverso nos autos, que o Estado de Minas Gerais impetrou Mandado de Segurança 1999.38.00.017818-2 em 11/05/1999 e obteve liminar em 12/05/1999, onde o juiz determinou que fisco **se abstenha da constituição do crédito tributário ou a cobrança daquele já constituído referente aos servidores não titulares de cargo efetivo, bem como se abstenha de praticar qualquer ato de constrição fiscal. Esta liminar foi confirmada por sentença, datada de 16/11/99, onde se manteve a mesma determinação. A decisão foi reformada em apelação ao Tribunal Regional Federal da primeira região em 27/02/2007.**

A informação quanto à impossibilidade de constituição do crédito tributário consta do relatório fiscal à e-fl 119, itens 12 a 14, que transcrevo a seguir:

12.Cabe registrar que o presente lançamento fiscal acha-se em consonância com o vigente Acórdão proferido nos autos do Mandado de Segurança — Processo

n.º1999.38.00.017818-2, impetrado pelo ESTADO DE MINAS GERAIS contra o Instituto Nacional do Seguro Social — INSS.

13.O mencionado Acórdão, do Tribunal Regional Federal da Primeira Região, datado de 27/02/2007 decidindo apelação interposta pelo INSS e remessa oficial, denegou a segurança pleiteada pelo Estado e, nesse sentido, eventual recurso especial ou extraordinário que tenha sido interposto não possui efeito suspensivo nos termos do art. 542, § 2º, do Código de Processo Civil.

13.1. Desta forma, encontra-se afastada a sentença de primeira instância que impunha óbice ou restrição ao Fisco Federal em suas atribuições de fiscalizar, constituir e cobrar crédito, de praticar constrições fiscais legais, como o bloqueio de recursos, inscrição em dívida ativa, inclusão no CADIN e recusa de certidão negativa.

13.2. Com o aludido Acórdão, o Estado de Minas Gerais não mais se acha dispensado de qualquer obrigação fiscal por efeito do referido processo de mandado de segurança, especialmente a de pagar/recolher a contribuição previdenciária incidente sobre a remuneração dos ocupantes de cargo em comissão e de outros cargos temporários e de empregados públicos em regime celetista ou de outros servidores não titulares de cargo efetivo.

14.Registra-se, ainda, que este lançamento fiscal observou a Súmula Vinculante n.º 08/2008, que declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n.º 8.212/91 e fixou o prazo de cinco anos para a constituição do crédito previdenciário, considerando que, no caso do Estado de Minas Gerais, a liminar e a sentença, exaradas no citado Mandado de Segurança, haviam **obstado o exercício, pelo Fisco, de seu dever de constituir o crédito e, assim, enquanto vigoraram essas decisões, não fluiu o prazo decadencial.** (grifei)

Intimado a se manifestar quanto à lavratura do auto de infração, o recorrente não contesta a existência do óbice imposto ao fisco no tocante à fiscalização e constituição do crédito, imposto pela sentença de primeira instância no Mandado de Segurança 1999.38.00.017818-2. Apenas limita-se a dizer, que mesmo que exista ordem judicial, impõe-se ainda assim, a realização do lançamento pelo fisco, mas não traz qualquer prova que desconstitua a informação constante do relatório fiscal.

A decisão de primeira instância de e-fls. 139/147, transcreve trechos da sentença da liminar sob aspas, conforme excerto a seguir:

Contudo, em 11/05/99, o Estado de Minas Gerais impetrou o mandado de segurança n. 1999.38.00.017.818-2, sendo-lhe concedida liminar, em 12/05/99, onde o juiz determinou que o impetrado (INSS - à época competente para arrecadar as contribuições previdenciárias) "**se abstenha da constituição do crédito tributário ou a cobrança daquele já constituído [...] referente aos servidores não titulares de cargo efetivo, [...] bem como se abstenha de praticar qualquer ato de constrição fiscal**". Esta liminar foi confirmada por sentença, datada de 16/11/99, onde se manteve a mesma determinação. A decisão foi cassada pelo Tribunal Regional Federal da primeira região em 27/02/2007. (grifei)

Em sede de recurso, o recorrente repete as alegações de impugnação e não apresenta documentos para contrapor a informação posta no acórdão recorrido.

Inconformado, o contribuinte interpõe Recurso Especial, se insurgindo quanto à impossibilidade de interrupção ou suspensão do prazo decadencial. Não foram acostados paradigmas quanto à possível interpretação divergente relativa ao alcance da decisão judicial objeto dos autos.

Apenas para reforçar, em consulta aos documentos do processo de apelação n.º 2000.01.00.034274-6, é possível extrair o inteiro teor da sentença de primeira instância por meio da transcrição efetuada no voto vista disponível no endereço: <https://arquivo.trf1.jus.br/PesquisaMenuArquivo.asp?p1=200001000342746&pA=200001000342746&pN=328816520004010000>.

A sentença apelada assim concluiu:

Isso posto, rejeito as preliminares e julgo procedente o pedido, reconhecendo a inconstitucionalidade do inciso V, do art. 1º, da Lei n. 9.717/98, bem como das Portarias MPAS n. 4.882/98, 4.883/99, 4.992/99, e ainda das Orientações Normativas MPAS n. 9 e INSS n. 10 e da Ordem de Serviço n. 619, cuja incidência fica afastada. Pelo mesmo motivo, ficam afastadas as regras dos artigos 12, I, 'g', e 15, I, parte final, da Lei 8.212/91.

Em consequência, declaro a inexistência de relação jurídica que autorize o INSS a fazer qualquer exigência tributária (desobrigando, pois, o Estado de recolhimento) referente aos servidores não titulares de cargo efetivo, incluindo-se os ocupantes de cargo em comissão declarado em lei de livre nomeação e exoneração, bem como de outro cargo temporário ou emprego público. Em interpretação conforme a Constituição do art. 40, §13, com a redação que lhe deu a Emenda n. 20/98, reconheço o direito de o Estado dispor, na forma dos artigos 25 e 149, parágrafo único da Carta Magna, sobre o seu regime próprio de previdência (e assistência) dos servidores (ou agentes) públicos, observadas as normas gerais do RGPS.

Concedo a segurança, confirmando a liminar, para determinar à Autarquia, na pessoa do Impetrado (ou de quem pelos atos impugnados venha a responder), que se abstenha da constituição do crédito tributário ou da cobrança daquele já constituído, representado pelas referidas contribuições, com todos os consectários legais, bem como que se abstenha de praticar qualquer ato de constrição fiscal (tais como promoção de bloqueio de recursos, inscrição em dívida ativa, inclusão no CADIN e recusa à expedição de Certidão Negativa de Débito) (fls. 324-325).

Pois bem, no tocante à divergência posta à exame, a Procuradoria da Fazenda Nacional, emitiu Parecer PGFN/CAT/N.º 688/2015, no qual admite a possibilidade de suspensão fática do prazo decadencial por força de decisão judicial que impede o lançamento. A seguir transcrevo trechos que fundamentam o racional adotado pela Procuradoria:

(...)

16. O art. 63 da Lei n.º 9.430/1996 determina a realização de lançamento para prevenir a decadência de crédito tributário nos casos em que o contribuinte se antecipa ao lançamento e ingressa com ação judicial para obstar a cobrança de um tributo que entende indevido, obtendo a suspensão da exigibilidade do crédito através de medida liminar em mandado de segurança ou outros tipos de ação.

17. No entanto, em algumas situações específicas, sequer é possível realizar o lançamento preventivo, porque o Fisco está impedido de prosseguir no procedimento fiscal e constituir o crédito tributário, por circunstância alheia à sua conduta. Trata-se de hipótese em que há superveniente causa impeditiva de fluência do prazo decadência! após o advento do termo inicial. Não se pode admitir que o Fisco perca o direito de lançar o crédito tributário quando está impedido de exercê-lo, sem ter dado causa ao impedimento.

18. Para contornar essa impossibilidade fática de efetuar o lançamento, a doutrina fala na suspensão fática do prazo decadencial, mencionada de forma breve na nota de rodapé n.º 25 do Parecer PGFN/CAT n.º 968/2011:

A doutrina faia em suspensão fática do prazo decadencial (que não se confunde com a suspensão da exigibilidade, pois não há crédito constituído e muito menos exigível) "quando houver impedimento do exercício do direito ou exercício efetivo desse direito que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito (...)" (DI SANTI, Eurico Marcos Diniz, "Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC N.º 118: Entre regras e princípios", Jn "Decadência e Prescrição em Direito Tributário", coordenado por Aurora Tomazini de Carvalho, MP Editora, SP, 2a ed. 2010, p. 267. Em nota de rodapé, o Professor Di Santi exemplifica com a suspensão do prazo decadencial em razão da liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento e o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco, ficando suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição, (destaca-se)

19. Existe precedente jurisprudencial reconhecendo a suspensão fática do prazo decadencial (sem destaques no original):

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR. EXISTÊNCIA DE ÓBICE JUDICIAL À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. INÉRCIA DO FISCO. NÃO CONFIGURAÇÃO. OCORRÊNCIA DO LANÇAMENTO ANTES DO DECURSO DO LUSTRO DECADENCIAL. 1. As causas supervenientes suspensivas do crédito tributário não inibem a Fazenda Pública de providenciar a sua constituição, posto atividade administrativa vinculada e obrigatória. É que a Administração Ativa deve lançar o crédito tributário a fim de evitar a ocorrência da decadência, possibilitando sua cobrança após encerrada a causa suspensiva de exigibilidade (Precedente da Primeira Seção: EREsp 572603/PR, Rei. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 08.06.2005, DJ 05.09.2005). 2. Entrementes, impende ressaltar que a decadência, assim como a prescrição, nasce em razão da realização do fato jurídico de omissão no exercício de um direito subjetivo. 3. In casu: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação (ICMS); (ii) por força de liminar deferida em 21.07.1994, em sede de ação cautelar, o contribuinte, a partir de março de 1995, passou a creditar, em sua escrita fiscal, a correção monetária de créditos escriturais excedentes de ICMS; (iii) em 30.03.1999, o contribuinte teve contra si lavrado o Auto de Lançamento n.º 001241664, no qual a autoridade coatora cobrava os valores creditados em sua escrita fiscal; (iv) em 19.01.2000, após a discussão na esfera administrativa, o contribuinte impetrou mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, visando a anulação do Auto de Lançamento lavrado pelo Fisco; (v) em 21.06.2002, restou provido recurso extraordinário interposto pelo Fisco, tendo sido reformadas as decisões que favoreciam a impetrante; (vi) em 18.12.2003, transitou em julgado o mandado de segurança, que reconheceu o direito do contribuinte em ver anulado o auto de lançamento, por afronta à decisão judicial que lhe autorizara a utilização da correção do saldo credor de ICMS; (vii) em 23.09.2004, o Fisco Estadual efetuou novo lançamento (n.º 0013875825), objetivando a cobrança do valor aproveitado a partir do ano de 1995. 4. Desta sorte, malgrado a jurisprudência pacífica do STJ no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede o lançamento, no caso sub examine, restou obstado o exercício, pelo Fisco, do seu dever de constituir o crédito tributário enquanto vigorasse a liminar deferida no âmbito de mandado de segurança, o que ocasionou a desconstituição de anterior auto de lançamento lavrado tempestivamente (por desobediência à aludida ordem judicial), razão pela qual não fluiu o lustro decadencial, uma vez que não se caracterizou a inércia do sujeito ativo, que, com a cassação da decisão impeditiva, pelo STF, em 21.06.2002, procedeu ao lançamento antes do decurso do prazo quinquenal, em 23.09.2004. 5. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 849273, Processo 200601289356, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJe 07/05/2008)

20. Defendemos, portanto, que deve ser reconhecida como causa da suspensão fática do prazo decadencial a decisão judicial impeditiva do prosseguimento da fiscalização e do procedimento administrativo fiscal.

21. Caracterizada a suspensão fática do prazo decadencial, o lançamento só poderá ocorrer após o desaparecimento do obstáculo que impede a atuação do Fisco. Quando esse obstáculo deixa de existir, como contar o prazo decadencial? Defendemos a adoção de um posicionamento mais conservador, para que ocorra a retomada da contagem do prazo decadencial e não o seu reinício.

22. Sugerimos, assim, que o prazo decadencial para lançamento suplementar seja contado regularmente até a causa impeditiva de sua fluência, na forma do art. 173, I ou do art. 150, § 4º do CTN, a depender da ocorrência ou não de pagamento. Com o desaparecimento da causa impeditiva, deve ser retomada a contagem do prazo decadencial pelo prazo remanescente para consumação do prazo de 5 anos quando se deu o obstáculo jurídico.

23. Em face do exposto, opinamos que: a) deve ser reconhecida como causa da suspensão fática do prazo decadencial a decisão judicial impeditiva do prosseguimento da fiscalização e do procedimento administrativo fiscal; b) após o desaparecimento do obstáculo jurídico (revogação da decisão), deve ser retomada a contagem do prazo decadencial pelo prazo remanescente.

24. Não obstante, reputamos pertinente submeter a consulta à Coordenação- Geral de Assuntos Tributários - CAT, através do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário, por se tratar de questão jurídica controvertida de direito tributário, que demanda um posicionamento uniforme a ser adotado por todas as unidades da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional."

8. Feito o relato, passemos a sua análise, abstraindo da consulta qualquer consideração referente ao caso concreto, e tendo em vista as competências estabelecidas na Portaria MF ne 257, de 23 de junho de 2009.

9. Ratificamos o Parecer PGFN/PRFN5/N0 05, de 2015, com os seguintes apontamentos.

10. Embora de difícil ocorrência na prática, as circunstâncias descritas parecem mesmo indicar a possibilidade de utilização da tese da suspensão fática do prazo decadencial, porque presente fato alheio ao controle do Estado-Administração impeditivo do lançamento e porque este fato alheio escapa à aplicação do art. 63 da Lei N.º 9.430, de 1996.

11. Além de ter sido considerada pelo Parecer PGFN/CAT N.º 968, de 2011, a tese da suspensão fática do prazo decadencial foi também considerada pelo Parecer PGFN/CAT N.º 2835, de 2010, embora, nessas oportunidades, os contextos fáticos afastassem sua aplicação.

12. O lançamento de tributo rege-se pelo Código Tributário Nacional e limita-se pelos condicionamentos constitucionalmente impostos ao poder de tributar. Desse modo, o procedimento para a constituição do crédito tributário, bem como o prazo posto à disposição do Estado para que assim proceda está reservado à lei complementar, nos termos do art. 146, da CF. A sua contagem se disciplina pelo art. 173, do CTN ou pelo art. 150, §4º, ambos do CTN:

"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.

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutoria da ulterior homologação ao lançamento.

§ 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

13. O Estado-Administração dispõe de cinco anos, a contar dos termos iniciais acima marcados, para apurar a ocorrência de fato gerador e constituir o crédito tributário, de acordo com a interpretação dadas pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião da edição da Súmula Vinculante 8, de 2008, do Supremo Tribunal Federal, e de acordo com interpretação dada de modo pormenorizado pelo Parecer PGFN/CAT N.º 1617/2008, Parecer N.º 968/2011 e outros.

14. Sabemos que a decadência é regra de segurança jurídica a impor prazo extintivo do direito. O fracasso do Estado em conseguir constituir o crédito tributário em cinco anos enseja a perda do seu direito de crédito, ainda que essa demora tenha sido causada por órgão do Poder Executivo alheio à Fazenda Pública.

15. Além de extintivo, o prazo de decadência é ininterrupto. O CTN não prevê hipótese de suspensão de decadência. Observe-se que o art. 151, do CTN suspende a exigibilidade do crédito, isto é, suspende o prazo de prescrição, que é o período que medeia a constituição definitiva do crédito e a sua execução ou ação de cobrança:

"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;

VI - o parcelamento.

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

16. Tal sistemática é quebrada, entretanto, quando ocorrido um fato jurídico alheio ao controle da Administração e impeditivo do lançamento do tributo.

17. É essa ideia, aliás, que anima o lançamento preventivo. A norma do lançamento preventivo emerge do ordenamento - ou deveria ser aplicada - independentemente de lei complementar e, ousamos dizer, prescindiria inclusive da previsão do art. 63 na lei ordinária n.º 9.430, de 1996:

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 n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966, não caberá lançamento de multa de ofício.

§ 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."

18. O dispositivo se baseia na ideia de suspensão fática do prazo decadência, e não institui, rigorosamente, suspensão de exigibilidade do crédito, porque o crédito não é exigível antes do lançamento. Desse modo, o dispositivo se destina a ser aplicado justamente no curso do prazo decadencial, quando uma medida judicial, à guisa de "suspender a exigibilidade do crédito tributário" determina o impedimento de qualquer atividade de fiscalização antes da própria constituição do crédito tributário pelo lançamento.

19. O art. 63 da Lei N.º 9.430, de 1996, busca contornar uma impropriedade técnica da sentença judicial que - ao proteger o contribuinte, temporariamente, de qualquer atividade fazendária tendente à cobrança de determinado crédito tributário - alude a "exigibilidade" em momento anterior ao crédito estar constituído ou ser exigível. Em outras palavras, o Código Tributário Nacional não enxerga o processo administrativo de constituição do crédito tributário como ofensivo a qualquer direito fundamental do contribuinte. Não previu hipóteses, assim, de suspensão ou de interrupção desse prazo em favor do contribuinte. Por outro lado, a sua fluência ininterrupta protege o contribuinte contra mora indevida da administração, evitando que se coloque o contribuinte em sensação de constante ameaça de autuação.

20. As decisões judiciais que determinam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do seu lançamento têm o condão de autorizar, por si só, independentemente de seus fundamentos, o lançamento preventivo. A uma, porque representam empecilho oposto pelo contribuinte e alheio à Administração. A duas, porque bastam para que o lançamento preventivo se subsuma aos ditames do art. 63 da Lei N.º 9.430, de 1996.

21. Sucede que, quando a decisão judicial impede o próprio lançamento para prevenir decadência, cominando multa diária e configuração de crime, em caso de eventual descumprimento, a atividade de fiscalização fica paralisada por fato alheio a seu controle, inclusive para fins de aplicação do art. 63 da Lei N.º 9.430, de 1996.

22. Esse parece ser o caso em epígrafe, já que a decisão judicial parece ter determinado a paralisação das atividades de fiscalização e proibido o uso da prova até então colhida pela Fiscalização para embasar o lançamento. Ao contrário do previsto {ainda que por

omissão ou a contrário senso) pelo CTN, a decisão judicial considerou que o processo administrativo para constituição do crédito tributário era em si ofensivo ao direito de privacidade do contribuinte, porque baseado em quebra indevida de sigilo fiscal.

23. O prosseguimento da atividade pela administração tributária, ainda que mediante simples lançamento preventivo fundado no art. 63 da Lei N° 9430, de 1996 (seguido, assim, da imediata suspensão da exigibilidade do crédito tributário) configuraria, por si só, descumprimento da decisão judicial, além de ser motivo para eivar o lançamento de nulidade, tanto porque baseado em prova considerada ilícita quanto porque contrário a uma decisão judicial específica. Diferente seria a hipótese de a decisão judicial ter determinado somente o desentranhamento do processo administrativo fiscal da prova que considerara ilícita para fins de lançamento, ou de ter determinado tão somente a suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

24. Enfim, o titular do direito ao crédito não deu causa ao tempo perdido. O tempo decorrido entre a paralisação da atividade administrativa para a constituição do crédito por ordem judicial e a revisão dessa mesma ordem judicial não pode estar inserido no prazo que o Estado possui para "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" (art. 142, do CTN). A Administração esteve proibida de aplicar o art. 142 do CTN em relação ao contribuinte beneficiado por decisão judicial com esse teor enquanto tal decisão produziu efeitos.

25. Consideramos, assim, que, **durante esse período houve suspensão fática da decadência**, período de tempo durante o qual a Administração esteve impossibilitada de agir e prosseguir na constituição do crédito tributário por motivo alheio à sua responsabilidade. Oportuno transcrever o pensamento de Eurico DI SANTI:

"Os fatos extintivos caracterizam-se pela conduta omissiva do sujeito titular do direito e pelo curso do tempo, podendo a suspensão recair sobre um ou outro desses aspectos. Falaremos em suspensão fática quando houver impedimento do exercício do direito ou exercício efetivo desse direito que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito, e em suspensão legal, quando a descontinuação do prazo for determinada expressamente por lei, independentemente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito",

26. A Receita Federal do Brasil e a Procuradoria da Fazenda Nacional devem ter apenas o cuidado de distinguir as circunstâncias que efetivamente ensejam a suspensão fática da decadência daquelas que caracterizam perda do prazo para efetivar lançamento para prevenir a decadência. A suspensão fática não é substitutiva do lançamento preventivo e não deve ser aplicada para salvação do crédito tributário decaído.

27. Essa distinção ou cautela, contudo, não é obstáculo à utilização da suspensão fática do prazo decadencial para fundamentar o lançamento antes proibido pelo Poder Judiciário. Pelo contrário, o mecanismo é favorável à fazenda pública, e deve ser utilizado sempre que presentes as circunstâncias fáticas que autorizem sua aplicação, sendo indispensável, inclusive, para fazer cumprir decisões judiciais que revejam proibição anterior de atuação do Fisco.

28. Por fim, em se tratando de hipótese de suspensão fática do prazo decadencial, este deve ter sua contagem retomada, e não reiniciada, a partir do momento em que o obstáculo desapareceu, ou seja, a partir do momento em que a decisão judicial que impedia a atividade da Administração Tributária perdeu seus efeitos.

29. Em conclusão, é possível responder à PRFN da 5ª Região:

- a) deve ser reconhecida como causa da suspensão tática do prazo decadencial a decisão judicial impeditiva do prosseguimento da fiscalização ou do procedimento administrativo fiscal ou do lançamento preventivo dos tributos;
- b) após o desaparecimento do obstáculo jurídico (revogação da decisão), deve ser retomada a contagem do prazo decadencial pelo prazo remanescente;
- c) a suspensão tática do prazo decadencial não é sucedâneo do lançamento para prevenir a decadência e não pode ser utilizada como nova oportunidade para salvar crédito decaído.

Referido parecer foi assinado pelo Procurador Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário, Fabricio da Soller, em 29 de maio de 2015.

Sobre o tem, o Superior Tribunal de Justiça, em diversos precedentes tem se posicionado pela inexistência de decadência quando há liminar deferida em mandado de segurança que impede a atividade de lançamento pelo fisco. Nesse sentido cito as seguintes decisões:

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. REQUISITOS DE ADMISSIBILIDADE. PREENCHIMENTO. IRPJ/CSSL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA DECENAL. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO NO PERÍODO DE EFICÁCIA DE MEDIDA LIMINAR. IMPOSSIBILIDADE. INEXISTÊNCIA DE DECADÊNCIA.

(...)

3. O deferimento de liminar em mandado de segurança, na exegese do art. 151, IV, do CTN, constitui não só forma de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, como também meio de impedir sua própria constituição. Portanto, tem razão a Fazenda Pública quando alega que tal decisão obsta o lançamento, eis que “Prosseguir na atividade constitutiva do crédito tributário, suspensa a sua exigibilidade por força de liminar judicial, caracteriza, inequivocamente, o que a doutrina denomina de Contempt of Court, por influência anglo-saxônica, hodiernamente verificável nos sistemas do civil law” (REsp 453762/RS).

4. Na espécie, o fato gerador ocorreu em 1991, tendo a empresa entregue sua declaração e promovido o recolhimento do IRPJ e da CSSL, que entendeu devidos, em 13.05.92. Os efeitos da liminar deferida no mandado de segurança - que questionava a exigibilidade do tributo - estendeu-se de 29.04.92 a 21.08.96. O lançamento relativo às diferenças foi efetuado em 06.12.99. Destarte, conclui-se pela inexistência de decadência. RECURSO ESPECIAL Nº 572.603 - PR (2003/0142369-5). RELATOR : MINISTRO JOSÉ DELGADO. 06/05/2004.

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR. EXISTÊNCIA DE ÓBICE JUDICIAL À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. INÉRCIA DO FISCO. NÃO CONFIGURAÇÃO. OCORRÊNCIA DO LANÇAMENTO ANTES DO DECURSO DO LUSTRO DECADENCIAL.

1. As causas supervenientes suspensivas do crédito tributário não inibem a Fazenda Pública de providenciar a sua constituição, posto atividade administrativa vinculada e obrigatória. É que a Administração Ativa deve lançar o crédito tributário a fim de evitar a ocorrência da decadência, possibilitando sua cobrança após encerrada a causa suspensiva de exigibilidade (Precedente da Primeira Seção: EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 08.06.2005, DJ 05.09.2005).

2. Entrementes, impende ressaltar que a decadência, assim como a prescrição, nasce em razão da realização do fato jurídico de omissão no exercício de um direito subjetivo.

(...)

4. Desta sorte, malgrado a jurisprudência pacífica do STJ no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede o lançamento, no caso sub examine, restou obstado o exercício, pelo Fisco, do seu dever de constituir o crédito tributário enquanto vigorasse a liminar deferida no âmbito de mandado de segurança, o que ocasionou a desconstituição de anterior auto de lançamento lavrado tempestivamente (por desobediência à aludida ordem judicial), razão pela qual não fluiu o lustro decadencial, uma vez que não se caracterizou a inércia do sujeito ativo, que, com a cassação da decisão impeditiva, pelo STF, em 21.06.2002, procedeu ao lançamento antes do decurso do prazo quinquenal, em 23.09.2004.

5. Recurso especial desprovido.

RECURSO ESPECIAL Nº 849.273 - RS (2006/0128935-6). RELATOR : MINISTRO LUIZ FUX. 04/03/2008.

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. INVIABILIDADE. VEDAÇÃO CONTIDA EM LIMINAR MANDAMENTAL. MODIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ.

1. As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário (art. 151 do CTN) obstam a prática de atos que visem sua cobrança, mas não impedem o lançamento, que deve ser efetuado dentro do prazo de cinco anos.

2. Contudo, no caso dos autos, o Tribunal de origem deixou expressamente delineado que liminar concedida em mandado de segurança vedava a atuação do Fisco, inclusive quanto à constituição do crédito tributário. A modificação de tal conclusão encontra óbice na Súmula 7/STJ.

Agravo regimental improvido.

AgRg no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 410.492 – PR (2013/0338235-8). RELATOR : MINISTRO HUMBERTO MARTINS. 11/03/2014.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC/1973. INOCORRÊNCIA. APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS. ART. 195, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN. FUNDAMENTAÇÃO DEFICIENTE. SÚMULA 284 DO STF.

(...)

4. Hipótese em que somente depois de revogada a liminar (que não se limitava à suspensão da exigibilidade do crédito, mas sim vedava a própria atuação fiscal) é que foi retirado o obstáculo que impedia o fisco de proceder ao lançamento do crédito, o que afasta a ocorrência tanto de decadência quanto de prescrição.

5. Agravo interno desprovido.

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 150.620 - SP (2012/0039834-2). RELATOR : MINISTRO GURGEL DE FARIA. 27/04/2017.

TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE INEXISTÊNCIA DE DÉBITO TRIBUTÁRIO. LANÇAMENTO DE ISSQN. VEDAÇÃO CONTIDA EM LIMINAR DEFERIDA EM MANDADO DE SEGURANÇA. DECADÊNCIA AFASTADA. REEXAME DO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. SÚMULA 7/STJ.

(...)

2. O STJ possui jurisprudência firme no sentido de que o deferimento de medida liminar para suspender a exigibilidade do crédito tributário não obsta a sua constituição, a fim de evitar a decadência. Entretanto, no caso dos autos, o Tribunal de origem deixou expressamente delineado que liminar concedida em Mandado de Segurança vedava a atuação do Fisco, inclusive quanto à constituição do crédito tributário, não estando, portanto, caracterizada a inércia do sujeito ativo. Nesse sentido: AgRg no AREsp 410.492/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 18.3.2014; REsp 849.273/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 7.5.2008.

(...)

4. Agravo Interno não provido.

AgInt no AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 930.915 - MG (2016/0149559-5)  
RELATOR : MINISTRO HERMAN BENJAMIN. 04/04/2017.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ICMS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECADÊNCIA. MEDIDA LIMINAR QUE IMPEDIA A REGULAR CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, PELA AUTORIDADE ADMINISTRATIVA. TERMO INICIAL. DATA DA REVOGAÇÃO DA MEDIDA. PRECEDENTES DO STJ. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA, PELO TRIBUNAL DE ORIGEM, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. COTEJO DE PEÇAS PROCESSUAIS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

II. Na origem, o Tribunal a quo, em autos de Embargos à Execução Fiscal, afastou a alegação de decadência, ao fundamento de que a medida liminar – concedida, em 26/09/91, nos autos da Ação Cautelar e que impedia a constituição do crédito tributário – foi revogada pela sentença que, em 14/09/94, julgara improcedente o pedido, formulado na ação principal, de modo que, lançado o tributo em debate em 23/04/97, não houve transcurso do prazo decadencial.

III. O acórdão recorrido apresenta-se em harmonia com a orientação da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que, em regra, o deferimento de medida liminar, a favor do contribuinte, que afasta a exigência de tributo, não obsta a regular constituição do crédito tributário, a fim de prevenir decadência. **No entanto, se a decisão judicial, assim proferida, obsta que a autoridade tributária proceda ao competente lançamento de ofício, o termo a quo do prazo decadencial será a data da revogação da mencionada medida.** Nesse sentido: STJ, AgInt no AREsp 930.915/MG, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 11/05/2017; AgRg no AREsp 410.492/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 18/03/2014; REsp 849.273/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, DJe 7.5.2008.

(...)

VI. Agravo interno improvido.

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1.526.313 - SP (2015/0077629-6). RELATORA :  
MINISTRA ASSUSETE MAGALHÃES. 14/05/2019.

Acrescento, também, que essa questão de fundo já foi apreciada por este conselho, por meio dos Acórdãos cujas ementas transcrevo a seguir:

9202-009.410 de 23 de março de 2021

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/2006

DECADÊNCIA. PRAZO. LIMINAR QUE IMPEDE O LANÇAMENTO. TERMO INICIAL.

Na hipótese de liminar deferida que impede o lançamento, o prazo para a Fazenda Nacional constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que não mais havia o impedimento a que o fosse efetuado

CSRF - 01-03.279

DECADÊNCIA — IMPEDIMENTO PARA EFETUAR O LANÇAMENTO - SUSPENSÃO DO PRAZO DECADENCIAL — LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA.

A existência de obstáculo judicial, legal, ou qualquer outro motivo de força maior, que impeça a ação das autoridades fiscais para a formalização da exigência fiscal, impedirá ou suspenderá (conforme já tenha ou não começado a fluir) o curso do prazo previsto para a prática do ato administrativo de lançamento (Lei n.º. 3.470, art. 23 e RIR/80, art. 715). (Acórdão n.º. CSRF/01-0.434/84).

A concessão de liminar em mandado de segurança, impedindo a ação fiscalizadora em sentido amplo, enquanto não cassada, representa obstáculo judicial à formalização do lançamento e suspende a fluência do prazo de decadência previsto no CTN (Precedentes do Primeiro Conselho de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais).

Recurso especial não provido.

Esse direcionamento também é manifestado pela doutrina, como se infere da leitura de excerto da obra de Sacha Calmon Navarro Coelho (in *Liminares e depósitos antes do lançamento por homologação – decadência e prescrição*, 2ª edição, Ed. Dialética, pp. 76/77):

“Isto posto, de se examinar agora a concessão de liminares em mandados de segurança, sem depósitos prévios, voluntários ou determinados pelo juízo, ainda que de modo anômalo, pois o writ de depósitos prescinde bastante o fumus e o periculum para a sua concessão.

Nesta hipótese, a afetação do caso ao Judiciário elimina o autocontrole do ato administrativo do lançamento pela Fazenda por dois motivos:

- Por inexistir lançamento a ser revisto.

- Pela implantação do heterocontrole (jurisdicional) do ato legislativo que involucra a pretensão da Fazenda ao tributo. O judiciário passa a sindicá-la se a lei está conforme os princípios da Constituição, para saber se, com base nela, atos administrativos poderão ser praticados. A exigibilidade do crédito fica suspensa, ipso facto.

Nestas circunstâncias, não há mais falar na fluência do prazo de preclusão para a prática do lançamento e, em consequência, o decadencial, porque o crédito tributário ao qual, em tese, a Fazenda faria jus está sendo examinado pelo Poder Judiciário impedindo, por força da liminar, que o mesmo possa ser exigido. O CTN declara que a liminar suspende a exigibilidade do crédito. A Fazenda fica com um duplo impedimento: (grifei)

- Não pode lançar, pois o impedimento não passa de um ato de exigência fiscal pelo sujeito ativo. Se ocorrer será ato administrativo ineficaz e anulável.
- Tampouco pode ajuizar ação de execução, porque não tem título exequendo de nenhuma espécie, nem o extrajudicial, que seria decorrência de um lançamento feito, visto e revisto, e finalmente inscrito em dívida ativa, nem tampouco o judicial, porque a ação posta em juízo ainda não chegou ao fim, com sentença irrecorrível favorável à Fazenda (ou seja, ainda não existe título judicial)”

Nas palavras de Antônio Luis da Câmara Leal,<sup>1</sup> decadência é “a extinção do direito **pela inércia** do seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício, dentro de um prazo prefixado, e este se esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.

Em outras palavras, a decadência do direito do Fisco, na esfera tributária, é a perda do direito do sujeito ativo do crédito tributário de receber esse crédito, em razão da **inércia da autoridade administrativa de efetivar o lançamento de ofício no lapso de tempo determinado** pelas diversas normas aplicáveis.

Trazendo essa acepção ao caso dos autos, não vislumbro inércia por parte do fisco capaz de configurar a decadência, eis que em razão de determinação judicial estava impedido de constituir o crédito tributário.

Quando há decisão judicial que impede o próprio lançamento para prevenir decadência, cominando multa diária e configuração de crime, em caso de eventual descumprimento, a atividade de fiscalização **fica paralisada por fato alheio a seu controle**, inclusive para fins de aplicação do art. 63 da Lei N° 9.430, de 1996.

O prosseguimento da atividade pela administração tributária, ainda que mediante simples lançamento preventivo fundado no art. 63 da Lei N° 9430, de 1996 configuraria, por si só, descumprimento da decisão judicial, além de ser motivo para eivar o lançamento de nulidade.

Neste caso, o titular do direito ao crédito não deu causa ao tempo perdido e o tempo decorrido entre a paralisação da atividade administrativa para a constituição do crédito por ordem judicial e a revisão dessa mesma ordem judicial não pode estar inserida no prazo decadencial.

Com efeito, o Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 3º. que o tributo é cobrado mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Art. 3.º Tributo é toda a prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e **cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.** (Destaquei).

Uma vez ocorrido o fato gerador do imposto, a autoridade administrativa fiscal, obrigatoriamente, deve formalizar o crédito tributário, mediante lançamento (art. 142 do CTN), por dever de ofício, até mesmo para prevenir os efeitos da decadência do direito de a Fazenda Pública constituí-lo

---

<sup>1</sup> LEAL, Antônio Luis da Câmara. Da prescrição e da decadência, p. 115.

**Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim** entendido o procedimento 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,

Segundo definido no artigo 151 do CTN, foi colocado à disposição do sujeito passivo a possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário por meio de concessão de medida liminar em mandado de segurança.

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.

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

Entretanto, podem ocorrer exceções, até mesmo por força de decisão judicial, como no presente caso.

Ora, ainda que a lei preveja a possibilidade de lançamento para prevenção da decadência, não se pode olvidar a existência da decisão judicial que faz lei entre as partes que compõem a lide, devendo a solução por ela imposta ser adotada pelas partes, até que outra decisão judicial a revogue ou modifique.

Não é permitido à autoridade administrativa desobedecer a uma ordem judicial. Diante de tal determinação não restava à autoridade fiscal lançadora outra atitude que não observá-la e aguardar as providencias recursais junto às instâncias superiores do Judiciário por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional objetivando a reforma da decisão exarada.

E foi o que ocorreu. A Fazenda Nacional somente conseguiu restabelecer a correta aplicação das disposições do CTN, vindo a liberar a anterior proibição judicial de se promover o lançamento somente 27/02/2007. Antes dessa data havia absoluta impossibilidade legal de se concretizar o lançamento, por força de decisão judicial.

Logo, a existência de medida judicial impedindo a ação das autoridades fiscais, no sentido mais amplo possível, impediu a formalização do lançamento por quase 8 anos. Tal embaraço à ação fiscalizadora suspendeu a fluência do prazo de decadência previsto no CTN para a prática do ato administrativo do lançamento.

No caso dos autos, realizando a contagem do prazo decadencial nos termos do parecer da PGFN/CAT/Nº 688/2015, que define, que após a revogação da decisão, deve ser retomada a contagem do prazo decadencial pelo prazo remanescente, não há como reconhecer a

decadência. O período de apuração é 16/12/1998 a 31/12/2006, a medida liminar foi concedida em 12/05/1999 e cassada em 27/02/2007 e o lançamento foi efetuado em 26/09/2008, ou seja, o somatório dos lapsos temporais é de cerca de 2 anos.

Diante do exposto, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

### **Conclusão**

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial do contribuinte e voto por NEGAR-LHE PROVIMENTO.

(assinado digitalmente)

Sheila Aires Cartaxo Gomes