



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	16682.721410/2021-39
ACÓRDÃO	1402-006.934 – 1ª SEÇÃO/4ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	15 de maio de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	VALE S.A.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso de Ofício quando o crédito tributário, em decisão de primeira instância, exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais), na data de apreciação em segunda instância, conforme estabelecem a Portaria MF nº 02/2023 e Súmula CARF nº 103.

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012, 2013

ACÓRDÃO TRANSITADO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO.

É permitido ao Fisco, visando prevenir a decadência, lavrar auto de infração para constituir crédito tributário que deixou de ser recolhido por força de acórdão transitado em julgado, mas que foi objeto de ação rescisória interposta pela Fazenda Nacional. Logo, o ajuizamento de ação rescisória pela União não impede o lançamento do tributo.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso de ofício, vencidos o Relator e o Conselheiro Paulo Mateus Ciccone que davam provimento para afastar a decisão recorrida e determinar o retorno dos autos à DRJ para análise do mérito. Designada para redigir o voto vencedor a Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça.

(documento assinado digitalmente)

Paulo Mateus Ciccone - Presidente

(documento assinado digitalmente)

Alexandre labrudi Catunda - Relator

(documento assinado digitalmente)

Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça - Relator designado

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Alexandre labrudi Catunda, Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, Rafael Zedral, Ricardo Piza Di Giovanni, Alessandro Bruno Macedo Pinto, Paulo Mateus Ciccone (Presidente)

RELATÓRIO

Trata o presente processo de créditos constituídos pela fiscalização, mediante a lavratura de autos de infrações, para lançamento de Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), no ano-calendário 2011, 2012 e 2013, decorrentes de adições não computadas de pagamentos de CSLL na apuração do Lucro Real, além da multa por falta de recolhimento do IRPJ sobre base de cálculo estimada. Os valores dos créditos tributários foram lançados conforme descrito abaixo, mais juros e multa de 75% quando aplicável:

IRPJ	R\$ 1.733.531.305,54
Multa por falta de recolhimento de estimativa	R\$ 1.082.895.351,00

No Termo de Verificação Fiscal (TVF) de fls. 3.965/3.983 a autoridade fiscal que realizou a fiscalização informou em síntese que:

- O procedimento fiscal teve como objeto, dentre outros, verificar a regularidade das medidas fiscais adotadas pela contribuinte, por conta da ação rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000 (TRF2 2006.02.01.001869-2), pela qual se desconstituiu o acórdão transitado em julgado na ação ordinária nº 0042719-73.1998.4.02.0000 (TRF2 98.02.42719-5 [Processo originário 98.0010717-7]), nos termos dos quais se permitiu a contribuinte em epígrafe deduzir da base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) os valores pagos a título de Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL).

- A ação ordinária nº 0010717-73.1998.4.02.5101 (TRF2 nº antigo 0042719-73.1998.4.02.0000) foi ajuizada em 21/05/1998, com o objetivo de “demonstrar a inconstitucionalidade da norma legal [art. 1º, da Lei nº 9.316/96] que impede a dedutibilidade dos custos da pessoa jurídica relativos ao pagamento da Contribuição Social Sobre o Lucro

Líquido(CSLL), para efeito de cálculo do Lucro Real, base de cálculo do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), e obter da justiça a declaração de que a autora tem o direito de deduzir esses custos a partir deste exercício”

- Em 21/07/1998 foi proferida sentença de improcedência, reformada por acórdão da Quarta Turma do TRF 2ª Região, de 14/03/2001, que julgou procedente a pretensão autoral, afastando a norma contida no art. 1º, da Lei nº 9.316/96 e autorizando a dedução proibida por lei. O acórdão transitou em julgado em 26/02/2004.

- No citado processo rescisório nº 0001869-93.2006.4.02.0000 (TRF2 2006.02.01.001869-2), do STJ e do STF, declarou que o referido acórdão transitado em julgado sucumbiu a nova decisão vertida em favor da União.

- A fiscalização, no âmbito do MPF nº 07.1.85.00-2014-00426-1 em relação à contribuinte em epígrafe, ao averiguar regularidade das declarações fiscais e do recolhimento do crédito tributário, apurou os valores da CSLL excluídos das respectivas bases de cálculo do IRPJ, com amparo na ação ordinária nº 0042719-73.1998.4.02.0000.

- Restaurada relação jurídica com efeito “ex-tunc” no que dispõe o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 por conta da decisão favorável à União proferida em 07/03/2014, que julgou procedente a ação rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000, rescindindo o acórdão proferido nos autos da ação ordinária nº 0042719-73.1998.4.02.0000 (TRF2 nº 98.02.42719-5 [Processo originário nº 98.0010717-7]), conforme exposto, foi adicionado todos os valores da CSLL e seus efeitos reflexos às respectivas bases de cálculo do IRPJ nos anos-calendário em que a Fazenda Nacional/União esteve impedida de lançar, considerando que a decisão judicial, então vigente, tornou inexistente a relação jurídica no tocante a previsão do citado dispositivo legal (art. 1º da Lei nº 9.316/96).

Em julgamento da impugnação apresentada, em razão do referido lançamento, a 9ª TURMA/DRJ01 decidiu pela exoneração do crédito tributário em sua integralidade proferindo o Acórdão nº 101-016.403 que contém as seguintes ementas:

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2011, 2012 e 2013

RELAÇÃO JURÍDICA DE TRATO CONTINUADO. MODIFICAÇÃO NO ESTADO DE FATO OU DE DIREITO. PARECER PGFN/CRJ/nº 492/2011. APLICAÇÃO.

O Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 exige, além do controle concentrado ou da repercussão geral, a definitividade e a objetividade das decisões do STF tomadas como parâmetro para a perda de efeito vinculante dos provimentos com trânsito em julgado porventura obtidos pelo contribuinte. Condicionantes satisfeitas, mantém-se a aplicação dos comandos normativos do PARECER PGFN/CRJ nº 492/2011.

Para a situação de relação jurídica tributária de trato continuado, decorrente de decisão judicial favorável ao contribuinte com trânsito em julgado, o Fisco pode

cobrar o tributo em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF e, ao mesmo tempo, na situação em que foi proposta a ação rescisória sem decisão definitiva, pode constituir o crédito tributário com a exigibilidade suspensa.

DECADÊNCIA. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CABIMENTO.

Nos casos de lançamento por homologação, o direito de proceder ao lançamento do crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, nos termos do §4º do art. 150 do CTN; ou contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inciso I do art. 173 do CTN.

Impugnação Procedente

Crédito Tributário Exonerado

Em razão de o valor exonerado ser superior ao somatório previsto no artigo 1º e no seu § 2º da Portaria MF nº 63, de 9/2/2017, R\$ 2.500.000,00, foi impetrado recurso de ofício, por força do estabelecido pelo Inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, do Processo Administrativo Fiscal (PAF).

Às e-fls. 5.359/5.388 consta as razões ao Recurso de Ofício impetradas pela Fazenda Nacional e às e-fls. 5.393/5.440 consta as contrarrazões entregues pela autuada.

VOTO VENCIDO

Conselheiro Alexandre Iabrudi Catunda, Relator.

Da admissibilidade do Recurso de Ofício

Em virtude da exoneração total do crédito tributário lançado foi impetrado o recurso de ofício nos termos do art. 34, Inciso I, do Decreto nº 70.235, de 06 de março de 1972, Decreto do Processo Administrativo Fiscal (PAF):

Art. 34. A autoridade de primeira instância recorrerá de ofício sempre que a decisão:

I - exonerar o sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa de valor total (lançamento principal e decorrentes) a ser fixado em ato do Ministro de Estado da Fazenda. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997) (Produção de efeito)

Os motivos para sua interposição estão expostos abaixo:

Por força do inciso I do artigo 34 do Decreto nº 70.235/1972, RECORRO DE OFÍCIO (remessa necessária) ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), porque o valor exonerado do contribuinte é superior ao somatório previsto no

artigo 1º e no seu § 2º da Portaria MF nº 63, de 9/2/2017. Ou seja, esta decisão exonera o contribuinte do pagamento de tributo e encargos de multa em valor total superior a R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais) na data deste julgamento.

A Portaria citada no Acórdão proferido pela DRJ/01, foi revogada pela Portaria MF nº 02/2023, atualmente vigente, estabelecendo que o recurso de ofício será impetrado quando a decisão de primeira instância exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais).

Ainda que a Portaria acima citada tenha alterado limite do valor para interposição de recurso de ofício, aumentando de R\$ 2.500.000,00 para R\$ 15.000.000,00, este fato em nada altera sua admissibilidade. Isto porque o total exonerado foi R\$ 4.116.575.135,69 (soma do principal e das multas aplicadas) superando em grande monta o novo limite.

Sendo assim, por preencher todos os requisitos legais, deve ser conhecido o recurso de ofício impetrado.

Dos fatos

O auto de infração foi lavrado em virtude não terem sido computadas adições ao lucro real os dispêndios relativos aos pagamentos de CSLL que não foram computadas na base de cálculo do IRPJ a pagar, referente aos anos de 2011, 2012 e 2013, além da multa pelo não pagamento da base de cálculo estimada do mesmo tributo.

Em julgamento de primeira instância o crédito tributário foi exonerado, em virtude do entendimento que teria ocorrido a decadência do crédito tributário, razão pela qual foi impetrado o recurso de ofício, nos termos do art. 34, Inciso I, do PAF.

A indedutibilidade dos recolhimentos de CSLL do lucro real está prevista no artigo 1º da Lei 9316/1996:

Art. 1º O valor da contribuição social sobre o lucro líquido não poderá ser deduzido para efeito de determinação do lucro real, nem de sua própria base de cálculo.

Por sua vez, a atuada ingressou com ação judicial no Tribunal Regional Federal (TRF) da 2ª Região (processo nº 98.0010717-7) pleiteando o direito de deduzir da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de CSLL. O pedido foi julgado improcedente na primeira instância;

Abaixo está colacionado um resumo do histórico das ações judiciais que culminaram na lavratura do auto de infração.

- a) Contra a sentença de primeira instância, foi interposto recurso de apelação (Apelação Cível nº 98.02.42719-5/RJ) que decidiu, em julgamento realizado em 14/03/2001, dar-lhe provimento reconhecendo o direito de deduzir da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de CSLL;
- b) Em 2006, a União Federal/Fazenda Nacional interpôs ação rescisória (Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000) buscando desconstituir a coisa julgada e submeter a reexame o Acórdão proferido pela Quarta Turma do TRF da 2ª Região;
- c) Em 15/05/2008, o TRF da 2ª Região julgou improcedente o pedido rescisório interposto pela União. Contra a decisão, a União opôs embargos de declaração, tendo sido negado provimento;
- d) A União interpôs recurso especial (Resp) e recurso extraordinário (RE). Em relação ao RE, o TRF determinou que fosse sobrestado até que houvesse pronunciamento definitivo do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE nº 582.525/SP;
- e) O mencionado RE nº 582.525/SP foi julgado em 09/05/2013 e transitou em julgado em 07/03/2014, tendo o STF se pronunciado no sentido da constitucionalidade do artigo 1º da Lei 9316/1996, que teve sua repercussão geral reconhecida, confirmando a indedutibilidade dos pagamentos de CSLL da base de cálculo do IRPJ;
- f) Em relação ao recurso especial (REsp nº 1.199.921/RJ), seu julgamento ocorreu em 05 de setembro de 2014, quando o Superior Tribunal de Justiça (STJ) lhe deu provimento, anulando o Acórdão prolatado no julgamento dos Embargos Declaratório da União e determinando que o Tribunal de origem se pronunciasse;
- g) Em 14/11/2019, os Embargos de Declaração foram reapreciados pela 2ª Seção Especializada do TRF da 2ª Região, que decidiu pelo seu provimento, com efeitos infringentes, julgando procedente a Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000;
- h) Contra essa decisão, a autuada opôs embargos de declaração e requereu efeito suspensivo. Em 22 de janeiro de 2020, foi indeferido o pedido de atribuição de efeito suspensivo e, em 18 de junho de 2020, prolatada decisão negando provimento aos embargos de declaração.

Tendo em vista o resultado do julgamento da Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000 favorável à União, a fiscalização procedeu ao lançamento do IRPJ que não foi pago pela autuada em virtude de ação judicial inicialmente julgada a seu favor.

Foram lançados dois autos de infração, sendo que o primeiro deles foi anulado conforme as considerações iniciais sobre a revisão de ofício constantes do TVF:

Considerações Iniciais – Revisão de Ofício

1. O presente procedimento fiscal foi iniciado em 09/11/2021 mediante ciência dada pela contribuinte ao Termo de Ciência de Revisão de Ofício e Intimação

(fls.4029 a 4034), motivado pela necessidade de Revisão de Lançamento de Ofício do crédito tributário lançado através do Auto de Infração do IRPJ (ACs 2011 a 2013 fls. 3.993 a 4013) formalizado no Processo nº 16682.720615/2021-05 e lavrado em procedimento fiscal TDPF Nº 07.1.85.002020-00045-0 encerrado em 21/10/21.

2. Através do referido Termo, a contribuinte foi cientificada acerca da nulidade do referido Auto de Infração em face da Revisão de Lançamento tutelada por novo procedimento fiscal (TDPF 07.1.85.00-2021-00237-6) :

Desta forma, este último é o objeto da presente discussão.

Destaca-se que foram trazidas aos autos, duas decisões judiciais referente à ação rescisória proposta pela Fazenda Nacional prolatadas antes da lavratura do auto de infração. No entanto, estas decisões não influem no julgamento do presente caso.

Explico.

As duas decisões judiciais citadas foram proferidas nos autos do Resp nº 1925041 – RJ, abaixo é copiada o teor do que foi decidido nas duas decisões judiciais, os grifos são do Relator:

Decisão de 28 de junho de 2021:

Ante o exposto, com fundamento no art. 255, § 4º, III, do RISTJ, dou provimento ao Recurso Especial, de modo a determinar, ao Tribunal de origem, o rejuízo dos Embargos Declaratórios de fls. 517/543 e, com o exposto enfrentamento das alegações de que: (A) o acórdão rescindendo foi prolatado em 14/03/2001, tendo a ação sido ajuizada somente em 20/02/2006; as decisões prolatadas nesse interregno apenas deixaram de admitir os recursos fazendários, de modo que, nos termos de jurisprudência de observância obrigatória, promanada do Pleno do STF, não poderiam interromper o prazo para a propositura da ação rescisória; e (B) o trânsito em julgado da última decisão proferida no processo ocorreu em 17/02/2004, e não na data em que certificado nos autos e que foi adotada como parâmetro pelo Tribunal a quo, razão pela qual o encerramento do prazo de dois anos se deu em 17/02/2006, isto é, antes da propositura da ação rescisória.

Decisão de 03 de setembro de 2021:

Ante o exposto, acolho os Embargos de Declaração de VALE S/A, de modo a acrescer, à decisão embargada, em sua parte dispositiva, a determinação de rejuízo dos Aclaratórios, pelo Tribunal de origem, também em relação aos seguintes pontos/alegações: C) "sobre a existência de dissídio jurisprudencial ao tempo da prolação do acórdão rescindendo e sobre a alegação de que a jurisprudência dos Tribunais Superiores acerca da matéria controvertida na demanda originária somente se consolidou em momento posterior à prolação do acórdão rescindendo, inclusive para fins de aplicação da Súmula n. 343 do STF, tal como interpretada pela Corte Especial do STJ no RESP n. 736.650, e pelo STF, em sede de repercussão geral, no RE n. 590.809"; e D) "sobre os pedidos formulados

na instância 'a quo' para atribuição de eficácia prospectiva ao juízo rescindente ou, ao menos, para o afastamento das multas e juros moratórios sobre os créditos tributários relativos a fatos geradores ocorridos anteriormente à desconstituição da coisa julgada".

Como se vê os efeitos dessas decisões podem acarretar a exoneração do crédito tributário, uma vez que poderá haver uma nova decisão na ação rescisória.

No entanto o que está em discussão neste julgamento, não é o mérito do auto de infração, mas somente se havia decorrido o prazo decadencial. Sendo que a determinação do momento do início de sua contagem é que será ponto principal neste julgamento.

Se as estas últimas decisões acima citadas tiveram o efeito de impedir o lançamento do crédito tributário, esta etapa processual não é a apropriada para esta discussão.

A inexistência de influência destas decisões no prazo decadencial será tratada ao longo do voto.

Da fluência do prazo decadencial

Como já detalhado alhures, o auto de infração foi lavrado em virtude de reversão de decisão judicial transitada em julgado que o contribuinte possuía a seu favor que permitia que os pagamentos realizados a título de quitação da CSLL pudessem ser deduzidos da base de cálculo do IRPJ.

Posteriormente, esta decisão foi revertida a favor da União, em ação rescisória. A fundamentação da reversão foi motivada em virtude de decisão do STF no RE nº 582.525/SP, com repercussão geral reconhecida, em sentido contrário ao que já havia sido decidido em sede de controle difuso.

Após esta última decisão foi lavrado o presente auto de infração adicionando na base de cálculo do IRPJ, para os anos calendários de 2011, 2012 e 2013, os valores de CSLL pagos e deduzidos do lucro real. Também foi lançada multa pelas estimativas não pagas em razão desta alteração do novo entendimento jurídico em desfavor da autuada.

Em julgamento da impugnação apresentada a 9ª Turma da DRJ01 decidiu exonerar o crédito tributário lançado por entender que já teria ocorrido o prazo decadencial. Fundamentou assim sua decisão:

Cabe registrar que o tema da eficácia temporal da coisa julgada já foi enfrentado pelo STF. Nesse sentido, é possível citar dois temas de repercussão geral que trataram do assunto. Primeiro, o Tema nº 494 (RE 596.663/RJ), que assentou em sua ementa: "A força vinculativa das sentenças sobre relações jurídicas de trato continuado atua rebus sic stantibus: sua eficácia permanece enquanto se mantiverem inalterados os pressupostos fáticos e jurídicos adotados para o juízo de certeza estabelecido pelo provimento sentencial". Posteriormente, o STF foi ainda mais preciso no Tema nº 733 de repercussão geral (RE 730.462/SP), que, após uma decisão do Supremo Tribunal Federal declarando a constitucionalidade

ou a inconstitucionalidade de preceito normativo, exigiu ação rescisória para desconstituir coisas julgadas passadas, mas ressalvou expressamente a cessão da eficácia quanto a fatos geradores futuros: "(...) ressalva-se desse entendimento, quanto à indispensabilidade da ação rescisória, a questão relacionada à execução de efeitos futuros da sentença proferida em caso concreto sobre relações jurídicas de trato continuado".

De imediato, observa-se então que essas decisões do STF, manifestadas nos Temas nº 494 (RE 596.663/RJ) e nº 733 (RE 730.462/SP), confirmam a tese de que, para a situação de uma relação jurídica tributária continuativa passada submetida ao manto da coisa julgada (repito, que foi a situação dos autos), com a declaração de constitucionalidade ou a inconstitucionalidade de preceito normativo pelo STF, após a propositura de ação rescisória, o Fisco poderia constituir o crédito tributário com exigibilidade suspensa (art. 63 da Lei 9430/1996).

Para fixar o regime temporal da decadência tributária de relação jurídica de direito material sucessiva, ou de trato continuado, que foi a situação dos autos, o Parecer PGFN nº 492/2011 oferece parâmetros para responder a indagação do marco temporal decadencial ora em questão.

Segundo o item 51 desse ato normativo, vinculante para a administração fiscal, as decisões do STF aptas a descontinuar os efeitos prospectivos da coisa julgada em matéria tributária são: 1) as tomadas em controle concentrado de constitucionalidade; 2) as tomadas em controle difuso e ratificadas por resolução do Senado; 3) as tomadas em controle difuso, anteriormente a 3 de maio de 2007, desde que sejam plenárias e tenham sido ratificadas por precedentes posteriores; e 4) as tomadas em controle difuso, posteriores a 3 de maio de 2007, desde que submetidas ao regime do artigo 543-B do CPC/1973.

Nesse parecer, o comando normativo estabelece que o termo a quo para que o Fisco possa voltar a cobrar o tributo antes declarado inconstitucional é o trânsito em julgado da decisão pelo STF ou a publicação da resolução do Senado na hipótese ali elencada. Ou seja, nos termos do Parecer PGFN nº 492/2011, a data do trânsito em julgado do acórdão do STF configura, como regra, o termo a quo para a descontinuação da coisa julgada tributária (item 99 desse Parecer).

Assim, sob essa ótica, até que transite em julgado a decisão do Supremo, a coisa julgada opera todos os seus regulares efeitos e os atos por ela acobertados somente poderão ser desconstituídos por meio de ação rescisória na situação estabelecida destes autos⁵, já que ocorreu decisão do STF posteriormente ao trânsito em julgado da decisão favorável ao contribuinte.

Pois bem, como a hipótese destes autos não configura o prazo decadencial estampado pela Fiscalização nos arquetipos do PARECER PGFN/CRJ nº 2740/2008, impõe-se reconhecer que a Fiscalização deveria ter aplicado o marco inicial decadencial estabelecido pelo item 99 do PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011 (data do trânsito em julgado do acórdão do STF, RE nº 582.525/SP), por se tratar de uma relação jurídica tributária sucessiva para constituir o crédito tributário em

questão (anos-calendário de 2011, 2012 e 2013) com a exigibilidade suspensa (art. 63 da Lei 9430/1996).

Pela importância que assume no deslinde do caso concreto, vale transcrever os trechos citados do Parecer PGFN/CRJ nº 492, de 2011 (aprovado em 24/05/2011, DOU de 26/05/2011), a saber:

“76. Note-se que, na hipótese acima aventada, o contribuinte autor deixou de pagar o tributo por considerar que assim estava respaldado por coisa julgada, e o Fisco, mesmo diante do precedente do STF, não efetuou as correspondentes exigências tributárias, numa postura omissiva que, de certo modo, demonstrou a sua adesão ao comportamento do contribuinte. Em hipóteses desse jaez - em que: (i) a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, face ao advento de precedente objetivo e definitivo do STF, ocorreu em momento anterior à publicação deste Parecer; e (ii) não houve lançamento em relação aos fatos geradores ocorridos após o advento do precedente do STF -, não há como legitimamente pretender que, agora, com o entendimento esposado neste Parecer, possa o Fisco exigir, do contribuinte-autor, o tributo relativo a todos esses fatos geradores passados (por óbvio, desde que ocorridos há menos de 5 anos).

(...)

78. Assim, tendo em conta o princípio da segurança jurídica e os seus consectários princípios da não surpresa e da proteção à confiança, bem como por força do que prevê o art. 146 do CTN, entende-se, aqui, que naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado, em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado, tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tendo havido inércia dos agentes fazendários, o termo a quo para o exercício, pelo Fisco, do direito de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão é a data da publicação deste Parecer, o que significa dizer que apenas os fatos geradores praticados a partir desse instante poderão ser objeto de lançamento.

79. Em outras palavras: este parecer não retroage para alcançar aqueles fatos geradores pretéritos, que, mesmo sendo capazes, à luz do entendimento ora defendido, de fazer nascer obrigações tributárias, não foram, até o presente momento, objeto de lançamento. Por óbvio, se nas situações pretéritas o Fisco já tiver adotado o entendimento ora defendido, efetuando a cobrança relativa aos fatos geradores ocorridos desde a cessação da eficácia da decisão tributária em julgado, em relação a essas situações pretéritas o critério jurídico contido no presente Parecer não poderá ser considerado “novo”, o que afasta a aplicação do princípio da

não surpresa e do art. 146 do CTN; esses lançamentos, portanto, deverão ser mantidos. (Grifos acrescentados)

80. Afora essas situações específicas, que se caracterizam, primordialmente, por serem pretéritas a este Parecer, em todas as demais deve incidir a regra referida mais acima, segundo o qual o termo a quo para o exercício do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo antes tido como inexigível pela coisa julgada que lhe favorecia é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF.

81. Assim, os precedentes objetivos e definitivos da Suprema Corte, advindos após a publicação deste Parecer, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de determinado tributo, fazem cessar, automaticamente, a eficácia das decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias, de modo que, assim que os respectivos acórdãos transitarem em julgado, o Fisco poderá voltar a cobrar os tributos relativos aos fatos geradores praticados pelos contribuintes-autores a partir de então. (g.n.)

(...)

V – Síntese do exposto

99. Eis a síntese das principais considerações/conclusões expostas ao longo do presente Parecer:

(i) a alteração nos suportes fático ou jurídico existentes ao tempo da prolação de decisão judicial voltada à disciplina de relações jurídicas tributárias continuativas faz cessar, dali para frente, a eficácia vinculante dela emergente em razão do seu trânsito em julgado; (g.n.)

(...)

(v) em regra, o termo a quo para o exercício do direito conferido ao contribuinte-autor de deixar de pagar o tributo antes tido por constitucional pela coisa julgada, ou conferido ao Fisco de voltar a cobrar o tributo antes tido por inconstitucional pela coisa julgada, é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF. Excepciona-se essa regra, no que tange ao direito do Fisco de voltar a cobrar, naquelas específicas hipóteses em que a cessação da eficácia da decisão tributária transitada em julgado tenha ocorrido em momento anterior à publicação deste Parecer, e tenha havido inércia dos agentes fazendários quanto à cobrança; nessas hipóteses, o termo a quo do direito conferido ao Fisco de voltar a exigir, do contribuinte-autor, o tributo em questão, é a publicação do presente Parecer.” (Grifou-se)

Como se vê do referido Parecer, a regra geral para que o Fisco volte a exigir tributo tido por inconstitucional em decisão transitada em julgado é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, que em controle

difuso de constitucionalidade com o reconhecimento de repercussão geral, julga constitucional o mesmo tributo. Entretanto, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 expressamente excepciona essa regra, quando ocorra a inércia do Fisco quanto à cobrança/exigência (lançamento de ofício) do tributo em questão, o que desloca o termo *a quo* para a exigência do tributo para a data de publicação do referido Parecer, em 26/05/2011. Sendo que essas últimas situações não foram nem mencionadas pela Fiscalização e cuidam de excepcionalidade para a sua aplicação ao caso concreto.

Nesse mesmo sentido, o Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011 estabeleceu o comando normativo de que a decisão objetiva e definitiva do STF constitui instrumento hábil a fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias. Com isso, o Fisco poderia cobrar o tributo somente em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF (itens 15 e 17 do citado Parecer6) e, ao mesmo tempo, na situação em que foi proposta a ação rescisória, poderia constituir o crédito tributário com a exigibilidade suspensa (art. 63 da Lei 9430/1996) em relação aos fatos geradores ocorridos antes do trânsito em julgado da decisão do STF.

Dessa maneira, como o lançamento fiscal ocorreu em 29/11/2021 (fls. 4104/4105) para constituir créditos tributários de IRPJ dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, impõe-se reconhecer que o crédito tributário está extinto pela decadência, seja pela regra do §4º do artigo 150, seja pela regra do inciso I do artigo 173, ambos do CTN. Isso porque, com a opção da sistemática do lucro real anual, o fato gerador do IRPJ mais recente desse lançamento ocorreu em 31/12/2013 e a ciência do lançamento deu-se em 29/11/2021; portanto, o prazo quinquenal tributário já tinha ocorrido.

De acordo com o voto condutor da decisão recorrida acima copiado, durante o período em que possuía decisão judicial a seu favor não se iniciou o prazo decadencial, seja pela regra prevista no artigo 150 § 4º, como a do art. 173, ambos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, o Código Tributário Nacional (CTN),

Segundo o Relator, a Fazenda Pública já não teria o direito de constituir o crédito tributário uma vez que já teria transcorrido o prazo de 5 anos do momento em que a autoridade fiscal poderia realizar o lançamento, contados a partir do trânsito em julgado da decisão do STF, em repercussão geral, que deu entendimento diverso à decisão transitada no controle difuso.

Embora este voto tenha sido acompanhado por todos os julgadores, um de seus membros acompanhou apenas pelas conclusões, entendendo que o prazo decadencial seria apenas aquele previsto no CTN, conforme podemos observar na conclusão de sua declaração de voto, parte integrante do Acórdão recorrido e abaixo copiado:

Assim, voto por acompanhar o Relator, mas ressalvando meu entendimento que o *dies a quo* do prazo decadencial continua sendo apenas aquele previsto no CTN.

Este é o mesmo argumento apresentado pela autuada no momento de apresentação de sua impugnação e de suas contrarrazões, argumentando também que seria necessário o lançamento do crédito tributário para prevenir a decadência dentro do prazo quinquenal:

Caso assim não se entenda, a Impugnante requer o provimento integral de sua defesa, com o conseqüente cancelamento do auto de infração, uma vez que:

- (i) o crédito tributário está extinto pela decadência, em razão da ausência de lavratura de auto de infração com a finalidade de prevenir a decadência dentro do prazo quinquenal;

Por todo exposto, a Recorrida requer seja julgada improcedente a autuação fiscal, negando-se provimento ao recurso de ofício interposto contra o acórdão prolatado pela DRJ-01, mantendo-se na íntegra o decisum que reconheceu a decadência do crédito lançado, seja porque não houve a lavratura de auto de infração para a prevenção da decadência, seja porque a ação rescisória ainda não foi encerrada.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, em seus argumentos explicitados em suas razões apresentadas às fls. 5.359/5.388, afirma não ser aplicável ao caso o art. 150, § 4º do CTN, afirmando a impossibilidade da autoridade fiscal em homologar tacitamente, já que estava impedida de contestar declaração feita pelo contribuinte por força de decisão judicial transitada em julgado a seu favor.

O processo guarda uma peculiaridade que deve ser considerada: nos anos calendário 2011 a 2013 a empresa tinha um direito judicial reconhecido de deduzir o valor da CSLL da base de cálculo do IRPJ.

O Fisco, então, não poderia contestar as declarações apresentadas e os valores recolhidos pela empresa. A homologação tácita, portanto, atingiu apenas as receitas que poderiam ser tributas na época própria. Não há como se reconhecer um ato tácito, que decorre da inércia, de quem estava impedido de contestar a declaração feita pelo contribuinte.

Assim, temos dois pontos a serem apreciados. O primeiro ponto a ser tratado é sobre a possibilidade da fluência do prazo decadencial enquanto em vigor a decisão judicial a favor do contribuinte. O outro, caso se conclua no ponto anterior que não há contagem do prazo decadencial, é em que momento ele se inicia.

O art. 156 do CTN define as formas de extinção do crédito tributário, dentre elas estão a decadência, o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º e a decisão judicial transitada em julgado.

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

(...)

V - a prescrição e a decadência;

(...)

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

(...)

X - a decisão judicial passada em julgado.

Muito embora seja largamente utilizado o termo “decadência” para a forma de extinção do crédito tributário nos termos do art. 150, §4º, o CTN separou uma da outra em incisos distintos. E por se tratarem, segundo o CTN, de institutos diferentes serão analisados em separado, pois seus efeitos também são diversos no caso aqui em discussão.

A decadência, estabelecida como uma das formas de extinção do crédito tributário no Inciso V, do art. 156, visa, como bem apontado pela Fazenda Nacional em suas argumentações, coibir, como regra geral, a inércia em agir da pessoa do detentor do direito. Cita diversas doutrinas em que todas elas têm este mesmo entendimento.

Neste caso temos que o prazo decadencial do crédito tributário está regulamentado, neste mesmo código, em seu art. 173:

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.

Desta maneira, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado ou da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Como não foi constatado erro formal no primeiro lançamento realizado, e posteriormente anulado, o início da contagem do prazo decadencial somente poderia se iniciar nos termos do Inciso I do art. 173.

Neste sentido, temos que durante o período em que a ação judicial era favorável à autuada não havia o que se falar em prazo decadencial. Isto porque a administração tributária estaria impedida de efetuar o lançamento, não se enquadrando, portanto, no inciso I do art. 173.

Somente após a reversão da ação judicial que decidia a favor da autuada é que a fiscalização poderia realizar o lançamento, sendo o primeiro dia do exercício seguinte é que se iniciaria a contagem do prazo decadencial.

Quanto à extinção, em virtude da possibilidade de ter sido ultrapassado o prazo de homologação do lançamento efetuado pelo sujeito passivo, nos termos do art. 150 do CTN, entendo como não sendo aplicável ao caso. Explico.

O citado dispositivo está assim disposto:

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 resolutória 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.

Esta forma de extinção do crédito tributário visa não prejudicar o sujeito passivo, em virtude da inércia da administração tributária em homologar o lançamento efetuado pelo contribuinte. Considerando, assim, como homologados os lançamentos efetuados pelo sujeito passivo há mais de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o que podemos chamar de “homologação tácita” do lançamento do crédito tributário efetuado pelo próprio contribuinte.

Ocorre que, no caso aqui em discussão, não havia como administração tributária fiscalizar o tributo devido, no que era pertinente à matéria em questão, pois já havia decisão judicial permitindo a retirada da CSLL da base de cálculo do IRPJ, em entendimento contrário ao da Fazenda Pública.

Neste caso, não há o que se falar em lançamento por homologação. Primeiro porque a ação judicial julgada a seu favor permitiu ao contribuinte a não efetivar o chamado “autolancamento” do IRPJ, equivalente à dedução dos pagamentos relativos à CSLL. Depois, porque após a reversão da referida ação, não haveria mais como o sujeito passivo providenciar a constituição do tributo, por falta de previsão legal, uma vez que já tinha se passado os cinco anos de seu fato gerador.

A única possibilidade de constituição do crédito tributário após a reversão da decisão judicial é o lançamento de ofício nos termos do art. 142 do CTN:

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

Desta forma, não caberia a homologação, por parte da administração tributária, uma vez que esta parcela do crédito tributário já estava definida pela decisão judicial de modo contrário ao entendimento da União, restando-a impedida de efetuar qualquer lançamento sobre este montante.

Por fim, restou a única possibilidade de definição sobre a situação dos créditos tributários envolvidos no momento da ocorrência de seus fatos geradores. A sua extinção por decisão judicial transitada em julgado, nos termos do inciso X do art. 156 do CTN. Ainda que tenha sido proferida em momento anterior aos fatos dos geradores dos tributos aqui discutidos, o fato é que ela teve efeitos a eventos futuros e o tributo não pôde ser lançado pela fiscalização em virtude desta determinação judicial.

Desta forma só podemos concluir que não houve a fluência do prazo decadencial, uma vez que o débito já havia sido extinto por decisão judicial (art. 156, X, do CTN), impedindo a Fazenda Pública em homologar, ainda que tacitamente, o lançamento por homologação nos termos do art. 150 do mesmo Código. Impossibilitando, também, o início da contagem do prazo decadencial nos termos do art. 173, I.

Destaque-se que não estamos falando de suspensão ou interrupção do prazo decadencial, citados, tanto no voto vencedor da decisão de primeira instância como pela autuada em suas contrarrazões. Na realidade, não há contagem deste prazo uma vez que o tributo estava extinto, nos termos do art. 156, Inciso X do CTN.

Desta maneira, temos que, a época dos fatos geradores, os créditos tributários estavam extintos por decisão transitada em julgado, não se admitindo a sua decadência. Isto porque não há previsão legal de contagem de prazo decadencial para débitos já extintos.

Somente a partir do momento em que houve a reversão da decisão judicial que era a favor da autuada é que a administração tributária poderia efetuar o lançamento do crédito tributário e, desse modo, estabelecer o termo inicial do prazo decadencial nos termos do art. 173, Inciso I, do CTN.

Este é o segundo ponto a ser apreciado neste voto.

A questão a ser esclarecida envolve na definição do momento em que a fiscalização poderia efetuar o lançamento do crédito tributário e, desse modo, estabelecer o início da contagem do prazo decadencial.

De acordo com a recorrente quando foi proferida decisão do RE nº 582.525/SP, com repercussão geral reconhecida, fixando a seguinte tese referente ao Tema 75: “É constitucional a

proibição de deduzir-se o valor da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL do montante apurado como lucro real, que constitui a base de cálculo do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, seria este o marco inicial em que a administração tributária poderia realizar o lançamento do crédito tributário

Desta maneira, este seria o momento em que houve a reversão do que foi decidido na ação ordinária que era a favor da autuada:

Isso porque, a partir de 07/03/2014, com a decisão do STF manifestadas no RE nº 582.525/SP – fixando a tese do tema 75 em repercussão geral, cujo teor foi essencial para a procedência do pedido da ação rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000 –, deixou de existir qualquer fato impeditivo/suspensivo para a realização do lançamento fiscal pela União, tendo em vista que com o advento desse precedente objetivo e definitivo do STF, por alterar o sistema jurídico vigente, fez cessar a eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado que lhe foi contrária, conforme itens 52 e 53 do PARECER PGFN/CRJ/Nº 492/2011(grifei).

Já a Fazenda Nacional, argumenta que o crédito tributário somente poderia ser lançado a partir da decisão que julgou procedente a ação rescisória impetrada pela União.

De fato, com o julgamento no STF, em 2014, deixou de existir fato impeditivo/suspensivo para a realização do lançamento fiscal pela União, mas apenas para os fatos geradores posteriores a esse julgamento. Isso nunca seria aplicável ao presente processo, que trata de fatos geradores 2011-2013, situações para as quais o Parecer PGFN/CRJ/N 492/2011 sempre foi claro no sentido da necessidade de rescisão do julgado, ocasião na qual se desconstituiu a sentença com efeitos *ex tunc*.(grifei)

Afirma, também, que houve erro de interpretação do Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011:

O cancelamento do presente crédito tributário, de mais de 5 bilhões de Reais, decorreu, *data vênia*, de um equívoco na interpretação do Parecer PGFN/CRJ/N 492/2011, que embasou o lançamento.

De acordo com a decisão recorrida, a partir de 07/03/2014, com a decisão do STF manifestada no RE nº 582.525/SP, fixando a tese do tema 75, em repercussão geral, que considerou constitucional a dedução da CSLL da base de cálculo do IRPJ, a administração tributária poderia efetuar o lançamento com a exigibilidade suspensa nos termos do art. 63 da Lei 9.430/1996.

Assim, a partir de 07/03/2014, com a decisão do STF manifestadas no RE nº 582.525/SP, o Fisco poderia ter constituído o crédito tributário com exigibilidade suspensa, a teor do art. 63 da Lei 9430/1996.

Neste sentido, o art. 63 da Lei 9.430/96, estatui 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)

Como se vê, o citado artigo prevê a constituição de crédito tributário destinada a prevenir a decadência, somente quando sua exigibilidade estiver sido suspensa pela concessão de medida liminar em mandado de segurança ou concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial, incisos IV e V do art. 151 do CTN.

Desta maneira, não é aplicável a regra contida no art. 63 da Lei 9.430/96, ainda que já houvesse sido reestabelecido o direito de a fiscalização efetuar o lançamento, já que não há em momento algum a caracterização da suspensão do crédito tributário nas formas estabelecidas nos IV e V do art. 151 do CTN.

Além disso, como não há previsão da suspensão do crédito tributário, também não há o que se falar em dispensa do lançamento da multa de ofício, conforme preceitua o mesmo dispositivo legal, pois o débito em nenhum momento foi confessado pela recorrente.

Outro fator da inaplicabilidade do art. 63 é que, ao efetuar a suspensão de crédito tributário lançado com base neste artigo, teríamos como consequência a suspensão da prescrição.

Ocorre que não há qualquer fundamento legal para que haja a suspensão da prescrição do crédito tributário. Desta maneira, estar-se-ia criando uma nova modalidade de suspensão do crédito tributário, o que somente compete à Lei Complementar em fazê-lo, nos termos do art. 146, Inciso III, alínea b), da CRFB/88:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

(...)

Assim, resta identificar o momento em que a administração tributária poderia efetuar o lançamento, em face das decisões judiciais pertinentes, estabelecendo a partir deste momento o início da contagem do prazo decadencial.

Um dos fundamentos para decidir utilizados pelo Acórdão recorrido foi o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, especificamente os itens 52 e 53:

52. Uma vez fixado que os precedentes da Suprema Corte elencados no tópico anterior deste Parecer (mais especificamente no parágrafo 51), por serem objetivos e definitivos, possuem força para alterar o sistema jurídico vigente, já se

pode concluir que o advento de qualquer um deles representa circunstância jurídica nova, capaz de fazer cessar a eficácia vinculante de anterior decisão tributária transitada em julgado que lhe seja contrária.

53. Com efeito, quando uma determinada decisão transitada em julgado declara, por exemplo, inexistente uma dada relação jurídica tributária de trato continuado, sob o fundamento de que a respectiva lei tributária é inconstitucional, o que essa decisão está, de fato, declarando é que a lei apreciada é incapaz de incidir sobre os fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor, e, conseqüentemente, de fazer nascer a relação da qual surgiria a obrigação tributária. Considere-se, ainda, que, quando esse órgão julgador 'proferiu sua decisão, pairava dúvida quanto à constitucionalidade, ou não, da lei tributária em foco, precisamente porque o órgão jurisdicional responsável por proferir a palavra final e definitiva no que tange à compatibilidade das normas com o texto constitucional, no caso, o STF, ainda não havia se pronunciado especificamente acerca da mencionada lei. Assim, pode-se dizer que, nesse exemplo, o suporte jurídico sob o qual o juízo de certeza se formou era integrado por uma lei que, no entender do órgão julgador, não possuía capacidade para a incidência. (grifei)

No entanto, a aplicação destes itens, sobretudo a parte grifada, segundo este mesmo Parecer, são para eventos futuros, conforme podemos perceber da leitura de seu tópico 59:

59. E as conseqüências que decorrem, diretamente, da cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado - em face do advento de precedente objetivo e definitivo do STF em sentido contrário ao nela sufragado - são, no que mais de perto interessa à Fazenda Nacional, as seguintes: i) se o precedente do STF for favorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da constitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como inconstitucional em decisão tributária pretérita, a partir do seu advento a Fazenda Nacional retoma o direito de exigir o correspondente tributo, em relação aos fatos geradores praticados pelo contribuinte-autor dali para frente; ii) diversamente, se o precedente do STF for desfavorável ao Fisco, no sentido, por exemplo, da inconstitucionalidade de uma dada norma de incidência tributária, tida, por sua vez, como constitucional em decisão tributária pretérita, a partir do seu advento o contribuinte-autor deixa de estar compelido ao pagamento do correspondente tributo, em relação aos fatos geradores ocorridos dali para frente. Não é demais repetir, aqui, que os precedentes do STF capazes de fazer cessar a eficácia vinculante de anteriores decisões tributárias transitadas em julgados são, apenas, aqueles referidos no parágrafo 51 do presente Parecer, eis que apenas esses podem ser considerados objetivos e definitivos. (grifei)

Portanto, o que o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 determina é a desnecessidade de ação rescisória contra a decisão, transitada em julgada, a favor da recorrente, para os fatos geradores ocorridos em momento posterior ao precedente estabelecido pelo STF em favor da União.

Este, inclusive é o entendimento, do nosso Egrégio Tribunal que publicou a seguinte tese referente aos Temas 881 e 885 nos julgamentos dos Recursos Especiais nº RE 949297/CE e RE 955227/BA, ambos com repercussão geral reconhecida:

1. As decisões do STF em controle incidental de constitucionalidade, anteriores à instituição do regime de repercussão geral, não impactam automaticamente a coisa julgada que se tenha formado, mesmo nas relações jurídicas tributárias de trato sucessivo. 2. Já as decisões proferidas em ação direta ou em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações, respeitadas a irretroatividade, a anterioridade anual e a noventena ou a anterioridade nonagesimal, conforme a natureza do tributo.

No caso concreto temos que o RE nº 582.525/SP, que estabeleceu a tese referente ao Tema 75, foi julgado em 09/05/2013 e transitou em julgado em 07/03/2014, sem modulação de efeitos.

Os fatos geradores da autuação aqui discutida são referentes aos anos calendários de 2011 a 2013.

Aplicando-se o entendimento exarado pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, em seus itens 51, 52 e 59, bem como as Teses 881 e 885 do STF, não seria necessária a ação rescisória para que fosse aplicado o artigo 1º da Lei nº 9.316/96 para cobrança do valor pago a menor de IRPJ devido pela autuada em razão da decisão judicial anteriormente favorável à autuada somente após o trânsito em julgado do precedente estabelecido de nossa Suprema Corte, decidindo de forma divergente.

No caso em questão, como já dito, a decisão do STF no RE nº 582.525/SP, com repercussão geral, que reconheceu a constitucionalidade do art. 1º Lei nº 9.316/96, teve seu trânsito julgado em 07/03/2014.

Neste sentido, os efeitos da ação ordinária somente foram cessados a partir desta data, não sendo abrangidos pelos anos calendários que foram objeto dos autos de infração em discussão.

Assim, os lançamentos referentes aos anos calendários de 2011 a 2013, não estão abrangidos pelo Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011, isto porque, os respectivos fatos geradores ocorreram antes da fixação da tese referente ao Tema 75.

Sendo situação não prevista no indigitado Parecer, necessário se faz identificar a necessidade de julgamento da ação rescisória para modificar a relação jurídica entre o fisco e o contribuinte com o advento de decisão do STF em sentido contrário ao que já havia sido julgado a favor do contribuinte. É o que passamos a apreciar.

Em 14/03/2001, a autuada obteve a seu favor o direito a deduzir os recolhimentos de CSLL, a base de cálculo do IRPJ, declarando a inconstitucionalidade do art. 1º da Lei nº 9.316/96. Posteriormente o STF, em 09/05/2013 deu entendimento diverso, declarando como

constitucional o referido artigo, sendo que esta decisão transitou em julgado a partir de 07/03/2014.

O mesmo Tribunal fixou a tese que as decisões proferidas em ação em sede de repercussão geral interrompem automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado, no entanto, este entendimento é válido para fatos geradores futuros. Destaco aqui trechos dos Votos dos Ministros Edson Fachin e Luis Roberto Barroso, delimitando o tema em discussão:

RE 955.227/BA, Relator Min. Luis Roberto Barroso

I. DELIMITAÇÃO DO ESCOPO DA CONTROVÉRSIA: *DISTINGUISHING* EM RELAÇÃO AOS PRECEDENTES DESTA CORTE

2. A presente repercussão geral foi reconhecida para que sejam definidos se e como as decisões em controle difuso desta Corte fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, quando a decisão, com efeitos declaratórios, tiver como base a constitucionalidade ou inconstitucionalidade de um tributo.

(...)

RE 949.297/CE, Relator Min Edson Fachin:

1. Recurso extraordinário com repercussão geral reconhecida, a fim de decidir se e como as decisões desta Corte em sede de controle concentrado fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada em matéria tributária, nas relações de trato sucessivo, quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo.

Como se vê em ambos os recursos, a questão a ser dirimida é como as decisões da Suprema Corte fazem cessar os efeitos futuros da coisa julgada quando a decisão estiver baseada na constitucionalidade ou inconstitucionalidade do tributo. Assim, de acordo com tese firmada nos respectivos recursos extraordinários é que são interrompidos automaticamente os efeitos temporais das decisões transitadas em julgado nas referidas relações.

No entanto, este não é o caso do imposto lançado, cujo fatos geradores ocorreram em 2011 a 2013, momento anterior à decisão do STF, transitada em julgado, que considerou como constitucional o art. 1º da Lei nº 9.316/96.

Nesta situação, entendo que deve ser resguardada a imutabilidade da sentença transitada em julgado, contida na cláusula pétrea insculpida no art. 5º, XXXVI da Constituição da República, regulada em esfera legal pelos arts. 467, 468 e 471 do Código de Processo Civil vigente ao tempo dos fatos geradores aqui colhidos, Lei 5.869/73, e arts. 502, 503 e 505 para o atual Código, Lei 13.105/15, vigente na época da lavratura da autuação, em estão estabelecidos que se denomina coisa julgada material, o que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso, tendo força de lei, e que nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio

modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença que a coisa julgada ou em casos especificamente excepcionados em Lei.

Destaco aqui os referidos artigos, com as redações dadas por ambas as Leis:

Lei 5.869/73:

Art. 467. Denomina-se coisa julgada material a eficácia, que torna imutável e indiscutível a sentença, não mais sujeita a recurso ordinário ou extraordinário.

Art. 468. A sentença, que julgar total ou parcialmente a lide, tem força de lei nos limites da lide e das questões decididas.

(...)

Art. 471. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas, relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica continuativa, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito; caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Lei Nº 13.105/15:

Art. 502. Denomina-se coisa julgada material a autoridade que torna imutável e indiscutível a decisão de mérito não mais sujeita a recurso.

Art. 503. A decisão que julgar total ou parcialmente o mérito tem força de lei nos limites da questão principal expressamente decidida

(...)

Art. 505. Nenhum juiz decidirá novamente as questões já decididas relativas à mesma lide, salvo:

I - se, tratando-se de relação jurídica de trato continuado, sobreveio modificação no estado de fato ou de direito, caso em que poderá a parte pedir a revisão do que foi estatuído na sentença;

II - nos demais casos prescritos em lei.

Conforme o estabelecido no inciso I dos art. 471/505 de ambos os CPC, uma das situações para a revisão da sentença já transitada em julgado é a modificação do estado de direito.

É justamente esta situação que contida no caso aqui discutido. Em virtude de decisão do STF em sentido contrário ao que já se havia decidido a favor do contribuinte, houve a revisão do que foi decidido na sentença judicial com seu trânsito já definitivo.

Neste sentido, temos que a União impetrou a Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000, inicialmente julgada improcedente pelo TRF da 2ª Região, esta decisão foi embargada, sendo que foi negado provimento pelo mesmo Tribunal.

Contra esta decisão, foi interposto recurso especial (Resp), perante o STJ, e recurso extraordinário (RE), perante o STF. Após a decisão do STF que considerou constitucional a indedutibilidade da CSLL da base de cálculo do IRPJ, o STJ, em decisão no Resp apresentado declarou nulo o acórdão dos Embargos de Declaração:

Ante o exposto, em juízo de retratação, com fundamento no art. 557, §§ 1º e 1º-A, do CPC, dou provimento ao Recurso Especial para anular o acórdão dos Embargos de Declaração, a fim de que o Tribunal de origem se pronuncie, de maneira motivada, sobre a obscuridade e a omissão apontadas pela Fazenda Nacional.

Por fim, o TRF 2ª Região, ao julgar novamente os embargos da União, deu a eles efeitos infringentes, em 14/11/2019, para:

- a) em juízo rescindendo, JULGAR PROCEDENTE a ação rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000, para rescindir o v. acórdão proferido nos autos da ação ordinária nº 98.0010717-79;
- b) em juízo rescisório, NEGAR PROVIMENTO à apelação, mantendo a sentença de primeiro grau, que julgou improcedente o pedido inicial, por seus judiciosos fundamentos;

Essa última informação foi prestada pela Fazenda Nacional em suas razões de fls. 5.359/5.388.

Segundo o que consta dos autos, a decisão do TRF 2ª Região, que julgou procedente a ação rescisória e negou provimento à apelação que manteve a sentença de primeiro grau, ainda está em discussão judicial, sendo que teve seu pedido de efeito suspensivo negado, conforme informação constante no Acórdão recorrido.

Neste sentido, a partir do novo julgamento dos embargos de declaração que julgou procedente a ação rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000, para rescindir o acórdão proferido nos autos da ação ordinária favorável à autuada, e julgando improcedente o pedido inicial da autora é que a administração tributária poderia realizar o lançamento tributário para os anos calendários de 2011 a 2013.

Tendo em vista que a referida decisão judicial foi proferida em 14/11/2019, para os fatos geradores ocorridos nestes anos calendários não há o que se falar em decadência da constituição do crédito tributário previsto no art. 173, do CTN, uma vez que a ciência dos referidos lançamentos ocorreu em 25/11/2021, como já informado.

Com o entendimento que não há contagem do prazo decadencial quando há decisão do STF em sentido oposto ao que foi decidido no controle difuso, e que ele somente se inicia após decisão em ação rescisória, trago alguns julgados deste Colegiado, inclusive da Câmara Superior, que corroboram o que até aqui foi explanado.

Acórdão nº 9101-005.706, de

CSLL. INCONSTITUCIONALIDADE. LIMITES DA COISA JULGADA. SUPERVENIÊNCIA DE JULGAMENTO COM EFEITOS ERGA OMNES DECLARANDO A CONSTITUCIONALIDADE DA CONTRIBUIÇÃO E ALTERAÇÕES LEGISLATIVAS. PREVALÊNCIA DOS EFEITOS DA DECISÃO PROFERIDA EM CONTROLE DIFUSO.

Contra os contribuintes que tenham a seu favor decisão judicial, transitada em julgado, proferida em sede de controle difuso, declarando a inconstitucionalidade de lei que instituiu um determinado tributo, não pode ser lavrada Autuação referente a tal obrigação.

Não pode haver a sobreposição de declaração de constitucionalidade, posterior e superveniente, dessa Contribuição pelo E. Supremo Tribunal Federal, sob pena de esvaziamento da eficácia do controle difuso de constitucionalidade, conforme entendimento estampado no REsp nº 1.118.893/MG, julgado dentro do regime do art. 543-C do CPC/73 (Tema Repetitivo 340). Incidência da previsão do §2º, do art. 62, do Anexo II, do RICARF vigente.

As alterações na legislação da CSLL, promovidas após a Lei nº 7.689/88, não modificaram os elementos primordiais de sua regra matriz, restando preservada a sua materialidade e os demais critérios do seu arquétipo jurídico.

Sob todas essas circunstâncias, somente poder-se-ia exigir CSLL do contribuinte se fosse, previa e definitivamente, obtido êxito pela Fazenda Nacional no exercício da prerrogativa excepcional tratada no inciso I, do art. 471 do CPC/73 (inciso I, do art. 505 do Codex Processual Civil de 2015).

Acórdão nº 1101-00.362, de 2 de setembro de 2010

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO. TRÂNSITO EM JULGADO DE DECISÃO FAVORÁVEL AO CONTRIBUINTE.

O trânsito em julgado de decisão favorável ao contribuinte, em ação que declare a inexistência de relação jurídica tributária, tem os seguintes efeitos quanto à fluência do prazo decadencial: 1) no caso de fatos pretéritos o prazo para de correr; 2) no caso de fatos posteriores, o prazo não corre.

DECADÊNCIA. CONTAGEM DO PRAZO, TRÂNSITO EM JULGADO DE. AÇÃO RESCISÓRIA.

O trânsito em julgado da ação rescisória de ação que declare a inexistência de relação jurídica tributária tem os seguintes efeitos quanto à fluência do prazo decadencial: 1) no caso de fato pretérito ao trânsito em julgado da ação rescindida, o prazo volta a fluir; 2) no caso de fatos posteriores ao trânsito em julgado da ação rescindida, o prazo começa a correr.

Acórdão nº 3302-010.938, de 25 de maio de 2021

DECADÊNCIA

Não decai o direito do Fisco da União ao lançamento de ofício de tributos durante o período em que sua exigência de ofício foi tolhida por decisão judicial posteriormente rescindida.

Acórdão nº 1302-006.132, de 21 de setembro de 2022

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 1994, 1995, 1996, 1997, 2000 CSLL. ALCANCE DA COISA JULGADA. SENTENÇA TRANSITADA EM JULGADO. IMPOSSIBILIDADE DO LANÇAMENTO.

Diante da existência de sentença transitada em julgado, reconhecendo a inconstitucionalidade da Lei nº 7.689/1988, e de outra sentença, igualmente transitada em julgado, negando a restrição dos limites da coisa julgada, conforme pretendia a Fazenda Nacional, cabível a aplicação da tese firmada no tema repetitivo nº 340 do STJ (RESP nº 1.118.893/MG): Não é possível a cobrança da Contribuição Social sobre o Lucro (CSLL) do contribuinte que tem a seu favor decisão judicial transitada em julgado declarando a inconstitucionalidade formal e material da exação conforme concebida pela Lei 7.689/88, assim como a inexistência de relação jurídica material a seu recolhimento. O fato de o Supremo Tribunal Federal posteriormente manifestar-se em sentido oposto à decisão judicial transitada em julgado em nada pode alterar a relação jurídica estabilizada pela coisa julgada, sob pena de negar validade ao próprio controle difuso de constitucionalidade.

AÇÃO RESCISÓRIA. EFEITOS. O ajuizamento da ação rescisória não impede o cumprimento da sentença ou acórdão rescindendo (CPC, art. 969). Não tendo havido o trânsito em julgado da ação rescisória proposta pela Fazenda Nacional, remanesce hígida a decisão que afastou a possibilidade de cobrança da CSLL e acerca da qual se fez coisa julgada.

Embora existam ainda duas decisões judiciais, conforme já explanado alhures, determinando novo julgamento dos embargos de declaração interpostos pela Fazenda Nacional nos autos da ação rescisória, este fato não traz qualquer alteração ao que até aqui foi demonstrado.

Isto porque, caso prevaleça, neste novo julgamento judicial, que a administração tributária está impedida de realizar o lançamento do crédito tributário com base no art. 1º, da Lei nº 9.316/96, não há o que se falar em fluência do prazo decadencial pelos mesmos motivos já expostos ao longo deste voto.

Neste sentido, independente do resultado do julgamento das ações judiciais em curso, os autos deverão retornar a instância julgadora *a quo* para que seja proferido nova decisão, apreciando as demais matérias suscitadas na impugnação, afastando a alegação de decadência nos períodos de apuração de 2011 a 2013.

Sendo assim, voto por dar provimento parcial ao recurso de ofício interposto, para:

1 – Declarar a inexistência de decadência para os lançamentos referentes aos fatos geradores ocorridos em 2011 a 2013.

2 – Retornar os autos à instância julgadora *a quo* para que profira nova decisão, apreciando as demais matérias suscitadas na impugnação e não apreciadas por ocasião do julgamento anterior, afastando a decadência como motivo para exoneração do crédito tributário para os fatos geradores ocorridos em 2011 e 2013.

Alexandre labrudi Catunda - Relator

(documento assinado digitalmente)

VOTO VENCEDOR

Conselheira Mauritânia Elvira de Sousa Mendonça, redatora designada.

Inicialmente, como bem constou no voto vencido, por preencher todos os requisitos legais, deve ser conhecido o recurso de ofício interposto.

Ocorre que, com a devida *vênia*, ousou divergir o Ilustre Conselheiro Relator. em que pese a densa fundamentação inserta em seu voto, no que fui, inclusive, acompanhado pela maioria do Colegiado, por entender que, como o Fisco Federal não estava impedido de realizar o lançamento para a prevenção da decadência no curso da ação rescisória, a decisão recorrida não merece reparos. Explico.

Conforme já relatado, trata-se de recurso de ofício em face da decisão proferida pela DRJ-01, que acolheu a impugnação da ora Recorrida, reconhecendo que em 2021 já estava decaído o direito de o Fisco lavrar auto de infração para exigir o IRPJ relativo aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, cancelando a autuação.

Por sua vez, a Fazenda Nacional, nas suas razões recursais (fls. 5.359 a 5.388) em que defende, com fulcro no Parecer PGFN nº 2.740/2008, a não ocorrência da decadência sob o racional de que, somente com o trânsito em julgado da ação rescisória, no ano de 2019, o Fisco retomou o direito de realizar o lançamento, podendo exigir, até mesmo, os créditos tributários de períodos anteriores ao quinquênio legal, até então supostamente obstado pela decisão transitada em julgado em favor da Recorrida.

Contudo, o inconformismo da Recorrente não merece prosperar consoante passo a demonstrar, sendo, para isso, indispensável que se faça uma retrospectiva dos acontecimentos em ordem cronológica.

Em 21/05/1998, o contribuinte, ora Recorrida, ajuizou ação ordinária com o objetivo de demonstrar a inconstitucionalidade do art. 1º, da Lei nº 9.316/96, que não permitia a dedutibilidade dos custos da pessoa jurídica, relativos ao pagamento da CSLL, para apuração base

de cálculo do IRPJ (Lucro Real), e obter o direito de deduzir esses custos a partir daquele exercício. O pedido foi julgado improcedente na primeira instância em 21/07/1998.

Contra a referida sentença, foi interposto recurso de apelação (Apelação Cível nº 98.02.42719-5/RJ) que decidiu, em julgamento realizado na data de 14/03/2001, por seu provimento, reconhecendo o direito de deduzir da base de cálculo do IRPJ os valores pagos a título de CSLL, cujo acórdão transitou em julgado em 26/02/2004.

Em 2006, a União Federal/Fazenda Nacional interpôs ação rescisória (nº 0001869-93.2006.4.02.0000) buscando desconstituir a coisa julgada favorável ao contribuinte, ora Recorrida. Em 15/05/2008, o TRF da 2ª Região julgou improcedente o pedido rescisório interposto pela União. Em desfavor da decisão, a União opôs embargos de declaração, sendo-lhes negado provimento. Posteriormente, a União ajuizou recurso especial (Resp) e recurso extraordinário (RE).

Em relação ao RE, o TRF determinou que fosse sobrestado até que houvesse pronunciamento definitivo do STF no **RE nº 582.525/SP** que se deu em 09/05/2013 e **transitou em julgado em 07/03/2014**, no sentido da constitucionalidade do art. 1º da Lei 9316/1996, que teve sua repercussão geral reconhecida, **confirmando a indedutibilidade dos pagamentos de CSLL da base de cálculo do IRPJ.**

Com o aludido trânsito em julgado, os Embargos de Declaração foram reapreciados pela 2ª Seção Especializada do TRF da 2ª Região, **em 14/11/2019**, que decidiu pelo seu provimento, com efeitos infringentes, **julgando procedente a Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000**, interposta pela Recorrente. Contra essa decisão, o contribuinte, ora Recorrida, opôs embargos de declaração e requereu efeito suspensivo. Em 22 de janeiro de 2020, foi indeferido o pedido de atribuição de efeito suspensivo e, em 18 de junho de 2020, houve a prolação de decisão negando provimento aos embargos de declaração.

Tendo em vista o resultado do julgamento **da Ação Rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000, em 14/11/2019, favorável à União, foi lavrado o auto de infração em discussão**, adicionando na base de cálculo do IRPJ, para **os anos calendários de 2011, 2012 e 2013**, os valores de CSLL pagos e deduzidos do lucro real. Também foi lançada multa pelas estimativas não pagas em razão da alteração do novo entendimento jurídico em desfavor da autuada.

Em julgamento de primeira instância o crédito tributário foi exonerado, em virtude do **entendimento que teria ocorrido a decadência**. A Recorrente (União Federal/Fazenda Nacional) discordou da decisão, objeto do RO em apreço, sob o argumento de que somente a partir do novo julgamento dos embargos de declaração, **em 14/11/2019**, que julgou procedente a ação rescisória nº 0001869-93.2006.4.02.0000 (para rescindir o acórdão proferido nos autos da ação ordinária favorável ao contribuinte), é que a administração tributária poderia realizar o lançamento tributário para os anos calendários de 2011 a 2013.

Assim, tendo em vista que a referida decisão judicial foi proferida em **14/11/2019**, para os fatos geradores ocorridos naqueles anos calendários não haveria se falar em decadência da constituição do crédito tributário, nos termos do art. 173, do CTN, uma vez que a ciência do

auto de infração ocorreu em **25/11/2021**, como já informado. Segundo entendimento da União, não poderia ocorrer a contagem do prazo decadencial quando há decisão do STF em sentido oposto ao que foi decidido no controle difuso, e que ele somente se iniciaria após decisão em ação rescisória.

Portanto, o que está em discussão neste julgamento não é o mérito do auto de infração, mas somente se havia ou não decorrido o prazo decadencial. Dessa forma, a determinação do momento do início de sua contagem é que será ponto principal objeto deste julgamento.

Em meu sentir, dois aspectos devem ser realçados. O primeiro é que a ação rescisória é ação autônoma e tem lugar em outra relação processual. O segundo é que o ajuizamento tempestivo e a admissibilidade da ação rescisória realçam o caráter transitório da decisão hostilizada. No que se refere ao caso em tela, a relação processual inaugurada pela ação rescisória reabre a discussão e coloca novamente a matéria sob apreciação do Poder Judiciário.

Entendo que essa circunstância, aliada à transitoriedade da decisão recorrida, torna perfeitamente possível a constituição do crédito tributário via lançamento com o intuito de prevenir a decadência, desde ele que não seja até o julgamento da ação.

Caso a Recorrente estivesse, de fato, inibida de efetuar o lançamento, **um posterior julgamento pela procedência da ação rescisória tomar-se-ia inócuo, frustrado em seus efeitos, à vista do prazo decadencial que, fatalmente, seria ultrapassado com a habitual demora no trâmite processual**, como de fato de se deu no caso sob análise. Como admitir que um remédio tão poderoso, usado para atacar um instituto com proteção constitucional, ainda que relativa, possa se tornar absolutamente inútil? Isso seria negar a sua própria razão de existir.¹

Assim, ao contrário do que sustenta a Recorrente, o lançamento torna-se ainda mais necessário, justamente, para evitar uma possível irrelevância da decisão proferida na ação rescisória que, em sendo favorável à Fazenda Nacional, tomar-se-ia inaplicável por ter ocorrido a decadência, exatamente, como na hipótese dos autos.

Portanto, considerando, também, que a propositura da ação rescisória não impede o cumprimento da decisão rescindenda, ressalvada a concessão de tutela provisória, nos termos do artigo 969 do CPC, a RFB não estava impedida de realizar o lançamento para a prevenção da decadência no curso da ação rescisória.

Ora, se o Fisco ingressou com ação rescisória, é porque possui a expectativa de reverter a decisão transitada em julgado que afastou a relação jurídico tributária e, com isso, retomar o direito de exigir os créditos tributários em face do contribuinte. Se o interesse público está presente, devem os representantes fazendários agir para evitar o decurso do prazo pela inércia, já que questionam em juízo a coisa julgada obtida pelo contribuinte.

¹ Acórdão n° : CSRF/02-01.749.

É exatamente essa a finalidade da lavratura de auto de infração para a prevenção da decadência: evitar o transcurso do prazo decadencial para a constituição do crédito tributário que por questões circunstanciais – como a suspensão da exigibilidade por medida liminar ou pela existência de coisa julgada - não pode ser exigido naquele momento.

Nessa esteira, como bem assentado pelo Prof. Heleno Taveira Torres, em Parecer de sua lavra carreado aos autos pela Recorrida, *“o ajuizamento da Ação Rescisória é a materialização da intenção do Fisco de rescindir a coisa julgada e se trata do marco de primeiro grau a ensejar a prevenção da decadência. Conclui-se, pois, que não há qualquer impedimento, durante o curso da ação rescisória, à realização do lançamento pelo Fisco”*. E o jurista arremata:

“Conforme exposto, a pretensão fiscal de iniciar a cobrança do crédito tributário fica caracterizada desde que ajuizada a ação rescisória pelo Fisco com o objetivo de rescindir coisa julgada que baseia o não recolhimento de tributo pelo contribuinte. Desta feita, diante da concreta atuação fiscal no intuito de rescindir a coisa julgada formada anteriormente, não há que se falar na impossibilidade de o Fisco lançar o crédito tributário, a partir do momento em que ajuíza a Ação Rescisória, o qual pode ser denominado como “Prevenção de Primeiro Grau””.

No tocante à possibilidade da realização de lançamento para a prevenção de decadência, visando à exigência créditos tributários no curso da ação rescisória, o CARF assim já se pronunciou:

COFINS. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. Decisão passada em julgado extingue o crédito tributário nos termos do art. 156, X, do CTN. O ajuizamento de ação rescisória pela União não impede o lançamento do tributo. Homologação tácita. Recurso Especial do Procurador Negado.” (Acórdão n. 9303-003.464, Rel. Valcir Gassen. J. 23.02.2016.

CSLL. COISA JULGADA. DECLARAÇÃO INCIDENTAL DE INCONSTITUCIONALIDADE. TRÂNSITO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO EFETUADO QUANDO VIGENTE A CERTIDÃO DE TRÂNSITO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA PENDENTE DE APRECIÇÃO. LANÇAMENTO POSSÍVEL SOMENTE PARA PREVENIR A DECADÊNCIA. RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. O Lançamento é possível, ainda que sob a vigência de decisão judicial transitada em julgado e de ação rescisória em trâmite, para prevenir a decadência, sem aplicação de multa. (Acórdão n. 1402-000.989, Rel. Carlos Pela, j. 11/04/2012)

COFINS. ACÓRDÃO TRANSITADO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Cabe lançamento de ofício para prevenir decadência durante o trâmite de ação rescisória, ajuizada contra Acórdão transitado em julgado. (...) – (Acórdão CSRF/02-01.749, Rel. Leonardo de Andrade Couto. j. 13/09/2004)

COFINS. DECADÊNCIA. LANÇAMENTO. É cabível a formalização, para prevenir a decadência, de crédito tributário que, albergado por decisão judicial transitada em julgado, é objeto de ação rescisória proposta pela Fazenda Pública. RECURSO

VOLUNTÁRIO PROVIDO.” (Acórdão n. 3201-000.986, Rel. Luciano Lopes de Almeida Moraes, j. 23/05/2012)

IPI. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO RESCISÓRIA. É cabível a constituição de crédito tributário, com a exigibilidade suspensa, pela Fazenda Nacional para prevenir a decadência quando o direito creditório da contribuinte ainda permanece em discussão no Judiciário face à interposição, pela União, de ação rescisória contra decisão que concedeu tal direito”. (Acórdão nº 204-00825, rel. Nayra Bastos Manatta, j. 05/12/2005)

COFINS. ACÓRDÃO TRANSITADO EM JULGADO. AÇÃO RESCISÓRIA. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. Cabe lançamento de ofício para prevenir decadência durante o trâmite de ação rescisória, ajuizada contra Acórdão transitado em julgado. (Acórdão CSRF/ n. 02-01749, Rel. Henrique Pinheiro Torres, j. 28.8.2003)

Dessa forma, considerando as datas mencionadas, **o Fisco poderia ter constituído o crédito tributário a partir de 07/03/2014 (*dies a quo*)**, por ocasião do trânsito em julgado da decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, no âmbito da RE nº 582.525/SP, no qual se fixou a tese segundo a qual: *“É constitucional o art. 1º e par. ún. da Lei 9.316/1996, que proíbe a dedução do valor da CSLL para fins de apuração do lucro real, base de cálculo do Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ” (Tema 75).*

Logo, como o **lançamento ocorreu em 29/11/2021** (fls.4104/4105), indubitavelmente, os créditos tributários de IRPJ relativos aos **anos-calendário de 2011, 2012 e 2013**, já tinham sido fulminados pelos efeitos da decadência, seja pela regra do § 4º do artigo 150, seja pelo comando do inciso I, do artigo 173, ambos do CTN.

Afinal, considerando que a Recorrida fez opção pelo lucro real anual, o fato gerador do IRPJ mais recente desse lançamento ocorreu em 31/12/2013 e a ciência do lançamento deu-se em 29/11/2021; portanto, o prazo quinquenal tributário já tinha ocorrido, considerando que ***dies a quo*** para lançamento deve ser a data de **07.03.2014**, nos termos expostos.

Como não poderia ser diferente, nesse mesmo sentido, foi a decisão recorrida que reconheceu inexistir qualquer causa interruptiva ou suspensiva da decadência, no caso em voga, bem como que a RFB não estava proibida de realizar o lançamento, para a prevenção da decadência, no curso da ação rescisória:

“Como se vê do referido Parecer, a regra geral para que o Fisco volte a exigir tributo tido por inconstitucional em decisão transitada em julgado é a data do trânsito em julgado do acórdão proferido pelo STF, que em controle difuso de constitucionalidade com o reconhecimento de repercussão geral, julga constitucional o mesmo tributo. Entretanto, o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492/2011 expressamente excepciona essa regra, quando ocorra a inércia do Fisco quanto à cobrança/exigência (lançamento de ofício) do tributo em questão, o que desloca o termo a quo para a exigência do tributo para a data de publicação do referido Parecer, em 26/05/2011. Sendo que essas últimas situações não foram nem

mencionadas pela Fiscalização e cuidam de excepcionalidade para a sua aplicação ao caso concreto.

Nesse mesmo sentido, o Parecer PGFN/CRJ nº 975/2011 estabeleceu o comando normativo de que a decisão objetiva e definitiva do STF constitui instrumento hábil a fazer cessar, prospectivamente, a eficácia vinculante das anteriores decisões tributárias transitadas em julgado que lhes forem contrárias. Com isso, o Fisco poderia cobrar o tributo somente em relação aos fatos geradores ocorridos após o trânsito em julgado da decisão do STF (itens 15 e 17 do citado Parecer) e, ao mesmo tempo, na situação em que foi proposta a ação rescisória, poderia constituir o crédito tributário com a exigibilidade suspensa (art. 63 da Lei 9430/1996) em relação aos fatos geradores ocorridos antes do trânsito em julgado da decisão do STF.

Dessa maneira, como o lançamento fiscal ocorreu em 29/11/2021 (fls.4104/4105) para constituir créditos tributários de IRPJ dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, impõe-se reconhecer que o crédito tributário está extinto pela decadência, seja pela regra do §4º do artigo 150, seja pela regra do inciso I do artigo 173, ambos do CTN. Isso porque, com a opção da sistemática do lucro real anual, o fato gerador do IRPJ mais recente desse lançamento ocorreu em 31/12/2013 e a ciência do lançamento deu-se em 29/11/2021; portanto, o prazo quinquenal tributário já tinha ocorrido”. (g.n.)

Releva ressaltar que, equivocadamente, a Recorrente ao invocar o Parecer PGFN/CRJ nº 2.740, de 5.12.2008, que supostamente, respaldaria seu entendimento de que a decisão judicial transitada em julgado favorável ao contribuinte, antes de ser rescindida, impediria o Fisco de promover o lançamento.

Isso porque, como já dito, inexistente qualquer causa interruptiva ou suspensiva da decadência no ordenamento pátrio, que permita ao Fisco, no caso dos autos, realizar cobrança de créditos tributários relativos a período superior a cinco anos. Pelo contrário, a doutrina e jurisprudência são categóricas no sentido de repelir qualquer desses efeitos em relação ao prazo decadencial.

Acerca do instituto, o CTN assim dispõe sobre o prazo decadencial para a realização do 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.

(...) § 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.

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.

Como bem pontuou a Recorrida, em suas contrarrazões recursais, não há qualquer alusão a causas suspensivas ou interruptivas do prazo decadencial fazendário, para constituir o crédito tributário, que possam ser invocadas no caso concreto, tratando-se, pois, de mera interpretação fazendária que se encontra em dissonância com outros princípios e regras que regem o Sistema Tributário Nacional.

A Recorrida, ainda, ressalta que o artigo 146, II, “b”, da Constituição Federal exige a edição de lei complementar para regular normas gerais em matéria tributária, especialmente em relação a prazos prescricionais e decadenciais. E, nesse cenário, o CTN em momento algum impôs qualquer causa suspensiva ou interruptiva que protraia o prazo de 5 (cinco) anos de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário no curso de uma ação rescisória.

Na doutrina, Luís Eduardo Schoueri² ensina, a propósito, que *“na decadência, o detentor de um direito formativo de outro direito não o exerce, não mais tendo, portanto, o outro direito que dali surgiria”*. Consequentemente, arremata o citado doutrinador, resumindo o entendimento incontestável desse instituto de que *“o prazo decadencial (...) não pode ser suspenso ou interrompido”*.

Em razão da impossibilidade de se suspender ou interromper prazos decadenciais é que, a jurisprudência sempre possibilitou a lavratura de auto de infração para prevenir a decadência, não acarretando tal providência ofensa à norma do artigo 151 do CTN. O STJ já firmou entendimento nesse preciso sentido:

“TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. RELAÇÃO TRIBUTÁRIA. INTERRUÇÃO OU SUSPENSÃO. IMPOSSIBILIDADE.

1. O acórdão recorrido está em consonância com o entendimento do STJ de que o prazo para constituição do crédito tributário é decadencial e, nos termos do CTN, não sofre interrupção ou suspensão, iniciando-se na data da ocorrência do fato gerador. (...)

3. Agravo Interno não provido.”(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. AgInt no Recurso Especial nº 1.847.190/RJ. DJe 09/09/2020. j. 25/08/2020)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. IPTU. CONCESSÃO DE LIMINAR EM MANDADO DE SEGURANÇA. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO. LANÇAMENTO. NÃO IMPEDIMENTO.

² SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p.689

1. A jurisprudência desta Corte orienta-se no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário na via judicial impede a prática de qualquer ato contra o contribuinte visando à cobrança de seu crédito, tais como inscrição em dívida, execução e penhora, mas não impossibilita o Fisco de proceder ao lançamento com o desiderato de evitar a decadência, cuja contagem não se sujeita às causas suspensivas ou interruptivas. Precedentes: EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro Castro Meira, Primeira Seção, DJ 5/9/2005; AgRg no REsp 1.183.538/RJ, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, DJe 24/8/2010; AgRg no REsp 1.058.581/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 27/5/2009; REsp 977.386/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, DJe 7/8/2008.

2. Agravo regimental não provido.

(AgRg no AREsp 356.479/SP, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/04/2016, DJe 08/04/2016, g.n.)

Constata-se, pois, não haver qualquer referência a causas suspensivas ou interruptivas do prazo decadencial no caso em análise. De mais a mais, nos termos dos arts. 3º e 142 do CTN, o lançamento é atividade plenamente vinculada e obrigatória. Dessa maneira, uma vez vislumbrando a desconstituição da coisa julgada ao ajuizar ação rescisória, não resta dúvida de que caberia ao Fisco efetuar o lançamento para prevenir a decadência.

Repise-se, a RFB não estava impedida de realizar o lançamento para a prevenção da decadência no curso da ação rescisória, bem como referido procedimento não está adstrito às hipóteses em que o contribuinte obtém uma decisão judicial que suspenda a exigibilidade do crédito tributário, fundada nos artigos 151, incisos IV e V do CTN.

Vale advertir que o art. 63 da Lei n. 9.430/96 apenas estabelece que o lançamento realizado para fins de prevenção de decadência não poderá exigir multa de ofício. Em momento algum o dispositivo pretendeu regular todos os casos em que o lançamento pode ser feito com essa finalidade. Ele apenas regula a penalidade em uma dessas hipóteses (lançamento de débitos com exigibilidade suspensa), mas não afasta, de forma alguma, outras hipóteses de lançamento com tal objetivo, como o caso dos autos.

Tanto isso é verdade que o próprio CARF reconheceu, em sua Súmula n. 165, que *“Não é nulo o lançamento de ofício referente a crédito tributário depositado judicialmente, realizado para fins de prevenção da decadência”*. Se fosse correto o entendimento da PGFN, não haveria que se falar em autuação para prevenir decadência em caso de depósito judicial, uma vez que está hipótese não é abarcada pelos referidos incisos.

De tal modo, não há fundamentos para sustentar a tese da *actio nata*, no sentido de que as autoridades estavam impossibilitadas de lançar durante o curso da ação rescisória e que, por isso, não haveria fluência do prazo decadencial. Os supostos equívocos quanto à aplicação do Parecer PGFN n. 492/2011, mencionados pela PGFN em suas razões recursais, são

rebatidos na Declaração de Voto do Ilmo. Julgador da DRJ, na decisão de piso. Importante a conferência:

“Embora também entenda que tenha se operado a decadência no caso ora em análise, já que se trata de lançamento tributário efetuado em 2021, para constituir créditos de fatos geradores de 2011 a 2013, divirjo do relator ao entender que o Parecer PGFN 492 teria o condão de alterar o *dies a quo* da contagem do prazo decadencial.

Inicialmente, ressalto que, não estivesse vinculado ao Parecer PGFN 492 em razão da ratificação do Ministro de Estado da Fazenda, não se faria sequer necessário mencioná-lo nessa fundamentação, pois bastaria dizer que o CTN trata da interrupção da decadência tributária apenas no inciso II do art.173, o qual não se aplica à situação fática dos autos.

Por sua vez, como estou vinculado ao Parecer PGFN 492, devo salientar que ele não tratou de decadência tributária, nem poderia fazê-lo ofendendo o CTN. Há duas únicas passagens no parecer que tocam superficialmente no tema da decadência, quais sejam, no parágrafo 76, ao esclarecer que as conclusões ali atingiriam fatos geradores passados que, por óbvio, tivessem ocorridos há menos de 5 anos, ou seja, que ainda não estivessem decaídos; e no art. 97, onde coloca que havendo a cessação da eficácia vinculante da decisão tributária transitada em julgado, não há que se aguardar o desfecho da ação rescisória, até porque o prazo decadencial para tanto já está em curso.

Pelo entendimento da Fiscalização é como se houvesse uma *actio nata* para um direito potestativo, qual seja, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito pelo lançamento. Seria o *suprassumo* da insegurança jurídica se uma decisão do Supremo Tribunal Federal que declarasse a constitucionalidade de uma lei, fazendo cair por terra todos as decisões transitadas em julgado, permitisse não só ultrapassar a coisa julgada com relação a fatos geradores anteriores a decisão do STF, mas também, afastar a regra de decadência do CTN, para atingir fatos geradores de 10, 20 ou sejam lá quantos anos atrás. Algo que, como já dito, o Parecer PGFN 492³ não tratou e, se quis tratar, não o fez de maneira clara.

Assim, voto por acompanhar o Relator, mas ressalvando meu entendimento que o *dies a quo* do prazo decadencial continua sendo apenas aquele previsto no CTN. (g.n.

No mesmo sentido, foi a conclusão do Prof. Heleno Taveira de que o referido Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não tratou do tema da decadência, diferente do que sustenta a União:

³ Diferentemente, pois, do que sustentou a União, o referido Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não trata de decadência e sequer afirma que o “o prazo decadencial voltaria a correr”. Essa alegação é, de plano, reprovável já que não há regra de interrupção ou suspensão de prazo decadencial no direito brasileiro.

“A questão analisada no referido Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 diz respeito aos efeitos prospectivos da declaração de constitucionalidade da norma abstrata em regime de repercussão geral ou ação direta. Neste sentido, e na mesma linha do que restou decidido pelo E. STF no julgamento dos Temas nº 881 e 885, da Repercussão Geral, a declaração de constitucionalidade da norma abstrata em regime de repercussão geral ou ação direta só tem o condão de interromper os efeitos temporais da coisa julgada após a publicação da ata de julgamento e observados os princípios da anterioridade e noventena.

Nesse sentido, para o caso concreto, os efeitos da decisão de constitucionalidade do Tema nº 75 da Repercussão Geral (RE nº 582.525) não impactam o lançamento em questão, eis que remontam a fatos geradores anteriores a interrupção automática dos efeitos da coisa julgada, que ocorreu apenas para os anos de 2014 e posteriores. Portanto, os recentes julgamentos dos Temas nº 881 e 885 da repercussão Geral, pelo E. STF, e o Parecer PGFN/CRJ nº 492/2011 não impactam o lançamento em fiscal ora analisado, que diz respeito aos anos-calendários de 2011 a 2013.”

A grande questão é que a RFB deixou de realizar, à época própria, o lançamento tributário para prevenir a decadência. Como o direito não socorre a quem dorme (brocado latim: *dormientibus non succurrit jus*), a única conclusão lógica a que se pode chegar, é que a Recorrente não estava impossibilitada de realizar o lançamento para prevenir a decadência, no caso dos autos, visto que o prazo decadencial não poderia ser considerado como suspenso.

Outrossim, corroborando os argumentos já expostos, como bem destacou Heleno Taveira Torres, no mencionado Parecer, “o lançamento tributário não é apenas um mero exercício de poder por parte do Fisco, mas se configura também como um dever, do qual a Fiscalização não pode se desincumbir. Desse modo, havendo o risco de decair o crédito tributário, o Agente Fiscal está obrigado a lavrar auto de infração para interromper o transcurso desse prazo”.

Destarte, tratando-se o lançamento de um poder do Fisco, não como falar na impossibilidade de exercê-lo durante a tramitação da ação rescisória. Porém, transcorrido o prazo decadencial sem que a administração tenha se valido do seu poder, não há mais exercê-lo validamente. Impossível, assim, privilegiar a inércia do Fisco!

No caso sob exame, o citado Parecer, com o qual manifesto minha expressa concordância, explica, inclusive, que **o prazo decadencial para o Fisco efetuar o lançamento, no presente caso, e esvaiu antes da notificação da lavratura do auto de infração, de modo que, agora sim, o Fisco estaria impedido de cobrar o tributo supostamente devido.**

Segue excerto transcrito:

“No presente caso, é patente o silêncio da Administração, já que a Consulente foi intimada apenas em 29/11/2021 acerca do lançamento de ofício que exige créditos tributários cujos fatos geradores remontam aos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013, sem que o Fisco tenha exercido o seu dever de realizar o lançamento para prevenção de decadência, a despeito de postular em Juízo a

rescisão da coisa julgada, em instrumento jurídico existente para o referido fim, que é o da Ação Rescisória.

(...)

No caso concreto, ainda que se admitisse como correto o prazo decadencial do art. 173, inciso I, do CTN, não haveria alteração na conclusão de que o direito de o Fisco lançar os débitos objeto do Processo Administrativo nº 16682.721410/2021-39 já tinham decaído em 29/11/2021, quando houve a cientificação da Consultante do teor do Auto de Infração, eis que o lançamento em questão remonta a fatos geradores ocorridos nos anos-calendário de 2011 a 2013.

(...)

Pelas razões explicitadas, é de se notar que era dever do Fisco realizar lançamento, durante o trâmite de ação rescisória, com a finalidade de prevenção da decadência para exigir quaisquer valores relativos aos cinco anos anteriores. Contudo, assim não procedeu quedando-se inerte.

Assim sendo, levando-se que, no curso da ação rescisória ajuizada pela Recorrente, o Fisco poderia ter constituído o crédito tributário, desde **07.03.2014** (data do trânsito em julgado da do STF proferida no RE n. 582.525/SP -Tema 75- confirmando a impossibilidade de dedução do valor da CSLL para fins de apuração da base de cálculo IRPJ-Lucro Real), e que o **lançamento fiscal ocorreu somente em 29/11/2021**, é de concluir que **operou-se a decadência, relativamente aos créditos tributários de IRPJ dos anos-calendário de 2011, 2012 e 2013**, os quais devem ser exonerados.

Portanto, quer pela aplicação do prazo decadencial previsto no parágrafo 4º do art. 150, quer pela aplicação do art. 173, ambos do CTN, o crédito tributário lançado encontra-se extinto, como acertadamente decidiu a DRJ-01.

Ante o exposto, voto no sentido negar provimento ao Recurso de Ofício, mantendo a decisão recorrida.