



MINISTÉRIO DA FAZENDA
PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL
COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS

Parecer/ PGFN/ CAT/ Nº 688 /2015

Consulta Pública. Nenhum motivo que atraia classificação da Lei de Acesso à Informação.

Consulta Interna da PRFN 5ª Região. Parecer PGFN/PRFN5 Nº 05, de 2015.

Suspensão fática da decadência por força de decisão judicial, frente à previsão legal de lançamento para prevenir a decadência. Art. 63 da Lei Nº 9.430, de 1996.

I

Por intermédio de mensagem eletrônica recebida em 25 de maio de 2015, a Procuradoria-Regional da Fazenda Nacional da 5ª Região (PRFN5) encaminhou a esta Coordenação-Geral de Assuntos Tributários (CAT/PGFN), o Parecer PGFN/PRFN5 Nº 05, de 22 de janeiro de 2015, para ratificação ou retificação do entendimento ali contido, tudo nos termos da Portaria PGFN Nº 1005, de 2009.

2. O Parecer PGFN/PRFN5 nº 05, de 2015, foi suscitado pela Delegacia da Receita Federal do Brasil em Maceió/AL (DRF/AL), que questionara a *“viabilidade de prosseguimento de fiscalização e constituição do crédito tributário, após a revogação da decisão que determinara a suspensão do andamento do procedimento fiscal, em face do prazo decadencial previsto no art. 150, §4º do Código Tributário Nacional – CTN”*.

3. O Parecer PGFN/PRFN nº 05, de 2015, sintetiza ainda a dúvida repassada da DRF/AL pela unidade da PFN em Alagoas: *“Existindo ordem da Justiça impedindo a fiscalização pela Receita Federal do Brasil, a decadência se inicia a partir da reforma da ordem judicial (interpretação do art. 173, I do CTN) – O lançamento não poderia ser efetuado antes em face da decisão judicial?”*



Registro PGFN 139045/2015

4. Embora não nos caiba analisar circunstâncias de casos concretos, algumas circunstâncias do caso concreto foram reproduzidas pelo Parecer PGFN/PRFN 5 Nº 05, de 2015, e serão aqui também transcritas e considerados, porque elas têm potencial para se repetir futuramente, comportando e merecendo análise abstrata.

5. A fiscalização procedida pela Receita Federal do Brasil estava fulcrada substancialmente em documentos obtidos diretamente pela Receita Federal do Brasil junto a instituições financeiras. O contribuinte obteve medida judicial para suspender *“o curso da fiscalização e do andamento do procedimento fiscal, sob pena de incorrer no crime de desobediência e de aplicação de multa diária”*. O Parecer Nº 05, de 2015, da 5ª Região, nos informa ainda que *“a sentença confirmou a liminar e concedeu segurança para invalidar o procedimento fiscal (XXX), sob o entendimento de que o repasse de informações de movimentações financeiras por instituição bancária à RFB constitui quebra indevida de sigilo bancário e invalida o procedimento fiscal”*. Sucede que a sentença da primeira instância resultou reformada em abril de 2014, com o provimento do recurso de apelação proposto pela PFN, *“tendo sido reconhecida a legalidade da quebra do sigilo bancário sem a necessidade de prévia autorização judicial, vez que o procedimento da RFB teve início na vigência da LC 105, de 2001”*.

6. Após breve relatório da situação fática, referido Parecer PGFN/PRFN5 Nº 05, de 2015, faz as seguintes indagações:

- a) *Existindo decisão judicial que impede a fiscalização e o prosseguimento do procedimento administrativo fiscal pela Receita Federal do Brasil, há suspensão fática do prazo decadencial ou deve ser efetuado o lançamento para prevenir a decadência?*
- b) *Caso se entenda pela existência de suspensão fática do prazo decadencial, como deve ser contado o prazo após o desaparecimento do obstáculo jurídico que impedia a atuação do Fisco?*

7. Observando os termos da Portaria PGFN Nº 1005, de 2009, a consultante ofereceu proposta de solução, que vale a pena ser transcrita:

“(…)

13. O posicionamento majoritário na doutrina e jurisprudência é de que o prazo decadencial para lançamento do crédito tributário não se interrompe ou suspende, por se tratar de prazo extintivo de direito.

14. Conforme entendimento contido nos Pareceres PGFN/CAT nº 1617/2008 e 612/2009, a contagem do prazo decadencial quinquenal para lançamento suplementar de



Registro PGFN 139045/2015

tributo sujeito a lançamento por homologação deve levar em consideração: a) não tendo havido qualquer pagamento, aplica-se a regra do art. 173, inciso I, do CTN¹, pouco importando se houve ou não declaração, contando-se o prazo do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) tendo havido pagamento antecipado, aplica-se a regra do § 4º do art. 150 do CTN², contando-se o prazo do fato gerador.

15. Embora trate da contagem do prazo prescricional para cobrança de crédito constituído por DCTF com informação de suspensão de exigibilidade falsa, o Parecer PGFN/CAT nº 968/2011³ esclarece alguns pontos relevantes sobre a decadência do lançamento suplementar:

“15. No caso, enfoca-se o **crédito tributário objeto do lançamento por homologação** (CTN, art. 150), hipótese em que cabe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento e, na dicção do art. 5º, § 1º, do Decreto-lei nº 2.124, de 13 de junho de 1984, proceder à formalização, por documento próprio, do cumprimento da obrigação acessória, pela comunicação da existência do crédito tributário.

[...]

17. De outro lado, a obrigação acessória referida – apresentação da DCTF - constitui confissão de dívida e torna desnecessário o lançamento pelo Fisco, a teor da pacífica jurisprudência de nossos Tribunais, consolidada na Súmula STJ 436, de seguinte teor: "A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco".

[...]

30. Também é fundamental encarar a circunstância de que, muitas vezes, a declaração de suspensão da exigibilidade e de extinção do crédito tributário conduzirá à necessidade de lançamento suplementar.

[...]

32. Tal normatização tem fundamento no fato de que a espécie trata do chamado lançamento por homologação (CTN, art. 150) e na fluência do prazo decadencial para eventual lançamento de ofício.

[...]

38. Trocando em miúdos, se houve declaração e suspensão da exigibilidade prévias ao vencimento do tributo, é do desaparecimento do fator suspensivo que se

¹ Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:
I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

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

² 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.

³ Esse parecer foi ratificado pelo Parecer PGFN/CAT nº 1391/2013, que destaca a necessidade de observância das conclusões do Parecer PGFN/CAT nº 968/2011 por todos os órgãos do Ministério da Fazenda.

Parecer PGFN CAT Parecer PRFN5 n.5, de 2015. Suspensão Fática da Decadência x Lançamento para prevenir
decadência



Registro PGFN 139045/2015

contará a prescrição. Se a DCTF foi apresentada antes do vencimento da exação e a suspensão da exigibilidade ocorreu depois deste, o lapso prescricional se iniciou com o vencimento, mas dele será descontado o período em que vigorou a suspensão.

39. Em sendo a declaração posterior ao vencimento do crédito tributário, como vimos, o prazo prescricional, de modo geral, tem curso a partir da entrega da respectiva declaração. Ora, **não se pode falar, propriamente, de suspensão da exigibilidade enquanto não constituído o crédito pela declaração** (salvo quando há depósito judicial, como se explicitou), motivo pelo qual eventual causa suspensiva só terá pertinência a partir da apresentação da DCTF, seja tal causa anterior ou posterior ao vencimento do tributo.

40. A primeira conclusão que se pode extrair destas reflexões é a de que, **uma vez apresentada a DCTF, o Fisco há que se mover para, no prazo decadencial aferido na forma acima indicada (CTN, arts. 173 e 150, § 4º), homologar o lançamento ou proceder ao lançamento de ofício suplementar**, sem olvidar de que, neste último caso, este lapso já pode estar fluindo (**se houve o pagamento do montante declarado, a parte não declarada deve ser lançada nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, cujo termo a quo é o fato gerador da exação**).

[...]

45. Aí a segunda e importantíssima conclusão: a apresentação da DCTF é o fato que evidencia a fluência, muitas vezes concomitante, de prazos de distinta natureza: o decadencial e o prescricional. Ainda que ela mesma não seja, em determinadas situações e como se explicitará, o termo a quo destes prazos extintivos.

46. De fato, se houve a declaração integral (completa) do crédito tributário e não houve o pagamento ou foi ele parcial, fluirá o prazo prescricional para a execução fiscal (cujo início será a data do vencimento do tributo ou o dia seguinte à entrega da declaração conforme esta tenha sido entregue antes ou depois do vencimento). No entanto, **se houve declaração parcial ou incorreta (incompleta) do crédito e ausência de pagamento ou pagamento parcial da parte declarada do mesmo, a apresentação da DCTF vai trazer a lume o início do lapso decadencial para o lançamento suplementar** (lembrando que este será contado a partir do fato gerador ou do exercício seguinte, conforme tenha havido pagamento, parcial no caso, do montante declarado ou inexistir quitação deste) e do prescricional para cobrança do montante já declarado e não recolhido ou parcialmente pago (também aqui atendida a peculiaridade de ter sido a DCTF entregue antes ou depois do vencimento da exação para fixar o termo inicial do prazo).

[...]

66. Também aqui é previsível que, em muitos casos, já se tenha esvaído o lapso decadencial para o lançamento do crédito tributário no momento em que a Administração for analisar a DCOMP apresentada - o que via de regra não se processa com a agilidade necessária -, vez que o prazo decadencial não se suspende nem se interrompe nem se caracteriza, *in casu*⁴, a chamada suspensão fática do prazo decadencial. [...]" (destaca-se)

16. O art. 63 da Lei nº 9.430/1996 determina a realização de lançamento para prevenir a decadência de crédito tributário nos casos em que o contribuinte se antecipa ao lançamento e ingressa com ação judicial para obstar a cobrança de um tributo que entende indevido, obtendo a suspensão da exigibilidade do crédito através de medida liminar em mandado de segurança ou outros tipos de ação.

⁴ Nesse ponto, o parecer abordou questão relativa ao crédito tributário objeto da compensação não declarada que não foi constituído pela DCTF e deve ser lançado de ofício.



Registro PGFN 139045/2015

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

18. Para contornar essa impossibilidade fática de efetuar o lançamento, a doutrina fala na **suspensão fática do prazo decadencial**, mencionada de forma breve na nota de rodapé nº 25 do Parecer PGFN/CAT nº 968/2011:

A doutrina fala em **suspensão fática do prazo decadencial** (que não se confunde com a suspensão da exigibilidade, pois não há crédito constituído e muito menos exigível) "*quando houver impedimento do exercício do direito ou exercício efetivo desse direito que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito (...)*" (DI SANTI, Eurico Marcos Diniz, "Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC Nº 118: Entre regras e princípios", in "Decadência e Prescrição em Direito Tributário", coordenado por Aurora Tomazini de Carvalho, MP Editora, SP, 2ª ed. 2010, p. 267. Em nota de rodapé, o Professor Di Santi **exemplifica com a suspensão do prazo decadencial em razão da liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento** e o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco, ficando suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição. (destaca-se)

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

TRIBUTÁRIO. SUSPENSÃO DA EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO LANÇAR. EXISTÊNCIA DE ÔBICE JUDICIAL À CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. INÉRCIA DO FISCO. NÃO CONFIGURAÇÃO. OCORRÊNCIA DO LANÇAMENTO ANTES DO DECURSO DO LUSTRO DECADENCIAL. 1. As causas supervenientes suspensivas do crédito tributário não inibem a Fazenda Pública de providenciar a sua constituição, posto atividade administrativa vinculada e obrigatória. É que a Administração Ativa deve lançar o crédito tributário a fim de evitar a ocorrência da decadência, possibilitando sua cobrança após encerrada a causa suspensiva de exigibilidade (Precedente da Primeira Seção: EREsp 572.603/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 08.06.2005, DJ 05.09.2005). 2. Entrementes, impende ressaltar que a **decadência**, assim como a prescrição, **nasce em razão da realização do fato jurídico de omissão no exercício de um direito subjetivo**. 3. In casu: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação (ICMS); (ii) por força de liminar deferida em 21.07.1994, em sede de ação cautelar, o contribuinte, a partir de março de 1995, passou a creditar, em sua escrita fiscal, a correção monetária de créditos escriturais excedentes de ICMS; (iii) em 30.03.1999, o contribuinte teve contra si lavrado o Auto de Lançamento nº 001241664, no qual a autoridade coatora cobrava os valores creditados em sua escrita fiscal; (iv) em 19.01.2000, após a discussão na esfera administrativa, o contribuinte impetrou mandado de segurança preventivo, com pedido de liminar, visando a anulação do Auto de Lançamento lavrado pelo Fisco; (v) em 21.06.2002, restou provido recurso extraordinário interposto pelo Fisco, tendo sido reformadas as decisões que favoreciam a impetrante; (vi) em 18.12.2003, transitou em julgado o mandado de segurança, que reconheceu o direito do contribuinte em



Registro PGFN 139045/2015

ver anulado o auto de lançamento, por afronta à decisão judicial que lhe autorizara a utilização da correção do saldo credor de ICMS; (vii) em 23.09.2004, o Fisco Estadual efetuou novo lançamento (nº 0013875825), objetivando a cobrança do valor aproveitado a partir do ano de 1995. 4. Desta sorte, malgrado a jurisprudência pacífica do STJ no sentido de que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede o lançamento, **no caso sub examine, restou obstado o exercício, pelo Fisco, do seu dever de constituir o crédito tributário enquanto vigorasse a liminar deferida no âmbito de mandado de segurança**, o que ocasionou a desconstituição de anterior auto de lançamento lavrado tempestivamente (por desobediência à aludida ordem judicial), razão pela qual **não fluiu o lustro decadencial, uma vez que não se caracterizou a inércia do sujeito ativo, que, com a cassação da decisão impeditiva**, pelo STF, em 21.06.2002, **procedeu ao lançamento antes do decurso do prazo quinquenal**, em 23.09.2004. 5. Recurso especial desprovido.

(STJ, REsp 849273, Processo 200601289356, Primeira Turma, Relator Min. Luiz Fux, DJe 07/05/2008)

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

21. Caracterizada a suspensão fática do prazo decadencial, o lançamento só poderá ocorrer após o desaparecimento do obstáculo que impede a atuação do Fisco. Quando esse obstáculo deixa de existir, como contar o prazo decadencial? Defendemos a adoção de um posicionamento mais conservador, para que ocorra a retomada da contagem do prazo decadencial e não o seu reinício⁵.

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

⁵ Para ilustrar uma possível defesa do reinício do prazo, destacamos o posicionamento da COSIT/RFB na Solução de Consulta Interna nº 17/2014, quando o obstáculo ao lançamento foi determinado por lei:

“PRAZO DECADENCIAL PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. DIES A QUO. TRÂNSITO EM JULGADO DA DECISÃO DO TSE QUE JULGA IRREGULARES OU NÃO PRESTADAS AS CONTAS DOS PARTIDOS POLÍTICOS.

Para os períodos de ocorrência da infração em que o início do prazo decadencial precedeu a data de publicação da Lei nº 11.941 (28/05/2009), e seu término ocorreu posteriormente a essa data, advindo o trânsito em julgado da decisão do TSE que julgou irregulares ou não prestadas as contas dos partidos políticos, iniciar-se-á o prazo decadencial de 5 (cinco) anos no primeiro dia do exercício seguinte ao do trânsito em julgado da decisão.

[...]

Dispositivos Legais: art. 173, inciso I, da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 (CTN); art. 32 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996; art. 207 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil); art. 1º da Portaria MF nº 203, de 14 de maio de 2012.

Parecer PGFN CAT Parecer PRFN5 n.5, de 2015. Suspensão Fática da Decadência x Lançamento para prevenir decadência



Registro PGFN 139045/2015

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

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

8. Feito o relato, passemos a sua análise, abstraindo da consulta qualquer consideração referente ao caso concreto, e tendo em vista as competências estabelecidas na Portaria MF nº 257, de 23 de junho de 2009.

II

9. Ratificamos o Parecer PGFN/PRFN5/Nº 05, de 2015, com os seguintes apontamentos.

10. Embora de difícil ocorrência na prática, as circunstâncias descritas parecem mesmo indicar a possibilidade de utilização da tese da suspensão fática do prazo decadencial, porque presente fato alheio ao controle do Estado-Administração impeditivo do lançamento e porque este fato alheio escapa à aplicação do art. 63 da Lei Nº 9.430, de 1996.

11. Além de ter sido considerada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 968, de 2011, a tese da suspensão fática do prazo decadencial foi também considerada pelo Parecer PGFN/CAT Nº 2835, de 2010, embora, nessas oportunidades, os contextos fáticos afastassem sua aplicação.

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



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

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

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

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

Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição 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.

13. O Estado-Administração⁶ dispõe de cinco anos, a contar dos termos iniciais acima marcados, para apurar a ocorrência de fato gerador e constituir o crédito tributário, de acordo com a interpretação dada pelo Supremo Tribunal Federal por ocasião da edição da Súmula Vinculante

⁶ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

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

Parecer PGFN CAT Parecer PRFN5 n.5, de 2015. Suspensão Fática da Decadência x Lançamento para prevenir decadência



8, de 2008, do Supremo Tribunal Federal, e de acordo com interpretação dada de modo pormenorizado pelo Parecer PGFN/CAT Nº 1617/2008, Parecer Nº 968/2011 e outros.

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

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

"Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

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

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

V – a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial;

VI – o parcelamento.

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

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

17. É essa ideia, aliás, que anima o **lançamento preventivo**. A norma do lançamento preventivo emerge do ordenamento – ou deveria ser aplicada – independentemente de lei complementar e, ousamos dizer, prescindiria inclusive da previsão do art. 63 na lei ordinária nº 9.430, de 1996:



Registro PGFN 139045/2015

“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.

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

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

18. O dispositivo se baseia na ideia de *suspensão fática* do prazo decadencial, e não institui, rigorosamente, suspensão de exigibilidade do crédito, porque o crédito não é exigível antes do lançamento⁷. Desse modo, o dispositivo se destina a ser aplicado justamente no curso do prazo decadencial, quando uma medida judicial, à guisa de “*suspender a exigibilidade do crédito tributário*” determina o impedimento de qualquer atividade de fiscalização antes da própria constituição do crédito tributário pelo lançamento.

19. O art. 63 da Lei Nº 9.430, de 1996, busca contornar uma impropriedade técnica da sentença judicial que - ao proteger o contribuinte, temporariamente, de qualquer atividade fazendária tendente à cobrança de determinado crédito tributário – alude a “exigibilidade” em momento anterior ao crédito estar constituído ou ser exigível. Em outras palavras, o Código Tributário Nacional não enxerga o processo administrativo de constituição do crédito tributário como ofensivo a qualquer direito fundamental do contribuinte. Não previu hipóteses, assim, de suspensão ou de interrupção desse prazo em favor do contribuinte. Por outro lado, a sua fluência ininterrupta protege o contribuinte contra mora indevida da administração, evitando que se coloque o contribuinte em sensação de constante ameaça de autuação.

20. As decisões judiciais que determinam a suspensão da exigibilidade do crédito tributário antes do seu lançamento têm o condão de autorizar, por si só, independentemente de seus fundamentos, o lançamento preventivo. A uma, porque representam empecilho oposto pelo contribuinte e alheio à Administração. A duas, porque bastam para que o lançamento preventivo se subsuma aos ditames do art. 63 da Lei Nº 9.430, de 1996.



Registro PGFN 139045/2015

21. Sucede que, quando a decisão judicial impede o próprio lançamento para prevenir decadência, cominando multa diária e configuração de crime, em caso de eventual descumprimento, a atividade de fiscalização fica paralisada por fato alheio a seu controle, inclusive para fins de aplicação do art. 63 da Lei Nº 9.430, de 1996.

22. Esse parece ser o caso em epígrafe, já que a decisão judicial parece ter determinado a paralisação das atividades de fiscalização e proibido o uso da prova até então colhida pela Fiscalização para embasar o lançamento. Ao contrário do previsto (ainda que por omissão ou a contrário senso) pelo CTN, a decisão judicial considerou que o processo administrativo para constituição do crédito tributário era em si ofensivo ao direito de privacidade do contribuinte, porque baseado em quebra indevida de sigilo fiscal.

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

24. Enfim, o titular do direito ao crédito não deu causa ao tempo perdido. O tempo decorrido entre a paralisação da atividade administrativa para a constituição do crédito por ordem judicial e a revisão dessa mesma ordem judicial não pode estar inserido no prazo que o Estado possui para *“verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”* (art. 142, do CTN). A Administração esteve proibida de aplicar o art. 142 do CTN em relação ao contribuinte beneficiado por decisão judicial com esse teor enquanto tal decisão produziu efeitos.

25. Consideramos, assim, que, durante esse período houve suspensão fática da decadência, período de tempo durante o qual a Administração esteve impossibilitada de agir e

⁷ A rigor, se o crédito tributário não foi definitivamente constituído, não é exigível, não havendo o que se suspender. O art. 151, do CTN suspende a prescrição, não a decadência.



prosseguir na constituição do crédito tributário por motivo alheio à sua responsabilidade. Oportuno transcrever o pensamento de Eurico DI SANTI⁸:

“Os fatos extintivos caracterizam-se pela conduta omissiva do sujeito titular do direito e pelo curso do tempo, podendo a suspensão recair sobre um ou outro desses aspectos. Falaremos em suspensão fática quando houver impedimento do exercício do direito⁹ ou exercício efetivo desse direito¹⁰ que desqualifiquem como omissiva a conduta do titular do direito, e em suspensão legal, quando a descontinuação do prazo for determinada expressamente por lei, independentemente de haver qualquer circunstância efetiva que impeça o exercício do direito¹¹”.

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

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

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

III

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

⁸ DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. *Decadência e Prescrição do Direito do Contribuinte e a LC Nº118: Entre regras e princípios*. In. *Decadência e Prescrição em Direito Tributário*. Coord. Autora Tomazini de Carvalho. 2ª ed. São Paulo: MP editora, 2010: p. 267.

⁹ “Exemplo: a suspensão do prazo decadencial em razão de liminar que impede a prática do ato administrativo de lançamento.”

¹⁰ “Exemplo: durante o período de tempo em que se discute administrativamente ou judicialmente o débito do Fisco ficam suspensos, respectivamente, os prazos de decadência e de prescrição.”

Parecer PGFN CAT Parecer PRFN5 n.5, de 2015. Suspensão Fática da Decadência x Lançamento para prevenir decadência



Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional
Coordenação-Geral de Assuntos Tributários

Registro PGFN 139045/2015

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

À consideração superior.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em 26 de maio de 2015.


ARIELLA FERREIRA DA MOTA

Procuradora da Fazenda Nacional

De acordo. À consideração do Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário.

COORDENAÇÃO-GERAL DE ASSUNTOS TRIBUTÁRIOS, em


RONALDO AFFONSO NUNES LOPES BAPTISTA

Coordenador-Geral de Assuntos Tributários

Aprovo. Encaminhe-se à PRFN da 5ª Região

PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL, em 29 DE MAIO DE 2015.


FABRÍCIO DA SOLLER

Procurador-Geral Adjunto de Consultoria e Contencioso Tributário

¹¹ “Exemplo: a suspensão do prazo de prescrição por 180 dias por ocasião da inscrição da dívida ativa”
Parecer PGFN CAT Parecer PRFN5 n.5, de 2015. Suspensão Fática da Decadência x Lançamento para prevenir decadência

