

IMPOSSIBILIDADE DE O FISCO EFETUAR O LANÇAMENTO ANTES DO TRÂNSITO EM JULGADO DE AÇÃO RESCISÓRIA

Mariana Arita Soares de Almeida

Introdução

A jurisprudência tem admitido a propositura de Ação Rescisória diante de ulterior declaração de (in)constitucionalidade, em sede de Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação de Declaração de Constitucionalidade incompatível com acórdão transitado em julgado, ainda que o texto legal aplicado na decisão rescindenda fosse, à época, objeto de interpretação controvertida nos Tribunais¹, afastando com isso a incidência da Súmula n. 343 do Supremo Tribunal Federal².

Nesse contexto, é objeto desta breve reflexão a fixação do momento em que nasce o direito de o Fisco lançar tributo, cuja insubsistência havia sido definida em ação individual e, em posterior análise em controle concentrado, contudo, restou reconhecida a constitucionalidade da cobrança. A relevância do tema evidencia-se na ilegítima prática, perpetuada pela Fazenda de efetuar a constituição do crédito tributário desde o ajuizamento da Ação Rescisória, sem norma apta a fundamentar o ato do lançamento.

1. Vide: REsp n. 201001407897, 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, publicado em 02/05/2012; REsp n. 760.690/RS, 1ª Turma, Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 10/10/2006; AR n. 3.036/PR, Terceira Seção, Relatora Ministra Laurita Vaz, julgado em 28/10/2009.

2. Não cabe ação rescisória por ofensa a literal disposição de lei, quando a decisão rescindenda se tiver baseado em texto legal de interpretação controvertida nos tribunais.

A fim de justificar a erronia dos atos fazendários fazem-se imprescindíveis algumas considerações iniciais acerca do instituto do lançamento, da suspensão da exigibilidade do crédito e da extinção da relação jurídico-tributária, especialmente à luz das prescrições contidas no Código Tributário Nacional.

O lançamento tributário

Primeiramente, é necessário apontar que o termo “lançamento” padece do vício da ambiguidade, sendo classificado como norma, procedimento e ato, que “*são momentos significativos de uma e somente uma realidade*”³: o ato é o resultado de uma sequência de outros atos, que é o procedimento, sendo que ambos – ato e procedimento – estão previstos em normas jurídicas.

Disso decorre a circunstância de que a definição do lançamento tributário irá variar conforme a perspectiva interpretativa do sujeito cognoscente. A título exemplificativo, o legislador complementar optou por definir este conceito como um procedimento, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional⁴. Neste breve estudo, atribuiremos ao lançamento tributário a qualidade de ato administrativo introdutor de uma norma individual e concreta, adotando a definição de Paulo de Barros Carvalho, *in verbis*:

Lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na

3. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 453.

4. 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. Grifos meus

ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formada pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço – temporais em que o crédito há de ser exigido⁵.

Dentre as características deste instituto jurídico, importa-nos a vinculação da atividade administrativa, que se revela na imprescindibilidade de o agente atuante ater-se aos estritos termos da lei, não havendo margem a arbitrariedades no ato de positivação da regra-matriz de incidência tributária. Esta característica inerente aos atos administrativos vinculados é decorrência de dois princípios basilares do sistema constitucional tributário, quais sejam, a estrita legalidade e a tipicidade tributárias.

O princípio da estrita legalidade determina que o lançamento tributário deve estar em conformidade com a lei, contendo no seu teor o dispositivo legal que lhe sirva de fundamento, ao passo que o princípio da tipicidade exige a perfeita subsunção do fato jurídico tributário ao conceito do fato previsto na hipótese normativa. Isto é, o lançamento tributário deve ser realizado nos moldes exigidos pela lei, sendo imprescindível a existência de uma norma geral e abstrata definidora dos conceitos suscetíveis à tributação, como também deve ser verificado o exato enquadramento de um fato social àquela situação hipotética prevista, conotativamente, no antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Portanto, o direito de lançar tributo requer a existência de norma geral e abstrata válida, vigente e eficaz, a fim de que a ocorrência na vida real satisfaça todos os critérios identificadores tipificados no suposto normativo. *A contrario sensu*, inexistindo tal norma ou, ainda que válida

5. CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: Linguagem e Método*. São Paulo: Noeses, 2008. p. 432.

e vigente, sua eficácia técnico-sintática⁶ tenha sido restringida casuisticamente, a Fazenda Pública fica impedida de editar norma lançadora do tributo.

Enfim, a partir de uma norma que lhe sirva de fundamento, o lançamento tributário é realizado legitimamente, veiculando norma individual e concreta, em cujo antecedente tem-se o fato jurídico tributário, descritor do fato social que se subsume à previsão hipotética da norma geral e abstrata, e, no conseqüente, uma relação jurídica obrigacional entre sujeito ativo e sujeito passivo em torno da prestação tributária.

A suspensão da exigibilidade do crédito tributário e a extinção da relação jurídico-tributária: distinções necessárias

A obrigação tributária é um vínculo relacional estabelecido entre cinco elementos entrelaçados da seguinte maneira: um *sujeito ativo* tem o *direito subjetivo* de exigir certa *quantia em dinheiro* do *sujeito passivo*, sendo que este tem o *dever jurídico* de cumprir a obrigação. Ao direito subjetivo, que é a prerrogativa de utilizar-se de instrumentos legais para assegurar sua realização, atribui-se o nome de “crédito” e, nomeia-se “débito” o dever jurídico consistente na obrigatoriedade de que é investido o sujeito passivo de adimplir a prestação.

6. A eficácia, nas lições dos professores Tércio Sampaio Feraz Jr. e Paulo de Barros Carvalho, pode ser analisada sob três diferentes ângulos: técnica, jurídica e social. A primeira é qualidade da norma, no sentido de descrever fatos que, uma vez ocorridos tenham aptidão para irradiar efeitos, podendo ocorrer causas impeditivas de ordem sintática, decorrentes de uma relação entre normas (existência de outra norma inibidora de sua incidência ou pela ausência de norma regulamentadora, de igual ou inferior hierarquia), ou de ordem semântica, relacionadas com o conteúdo da norma (descrição de fatos ou comportamentos impossíveis). A eficácia jurídica, por sua vez, é predicado dos fatos jurídicos, dizendo respeito à sua aptidão para propagar os efeitos que lhe são próprios na ordem jurídica, em decorrência da causalidade jurídica. Por fim, a eficácia social é direcionada ao plano das condutas intersubjetivas e está relacionada à produção dos resultados das normas na ordem dos fatos sociais.

Só há que falar em instauração da relação obrigacional tributária por meio do ato de lançamento, que é a linguagem competente para formalizar o crédito e o débito. Quando decorrido o lapso temporal para o adimplemento da obrigação tributária, surge a exigibilidade do crédito, ficando *a autoridade administrativa credenciada a praticar outro ato, inscrevendo a dívida como ativa, e requerendo a intervenção do Poder Judiciário para que aquele crédito seja liquidado, isto é, para que o dever jurídico do sujeito passivo seja exigido, sob pena de comprometimento de bens patrimoniais*⁷. E, se quitada a dívida, ou em razão de outros motivos previstos em lei, a relação jurídica é extinta.

Importante observar que o percurso de positivação da relação jurídica pode sofrer a influência de outras normas, abalando-o temporariamente. Tal é o caso das normas que fazem ingressar no sistema jurídico mandamentos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário.

As causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário estão elencadas no artigo 151 do Código Tributário Nacional⁸. A norma que veicula a suspensão da exigibilidade do crédito tributário afeta a norma inserida pelo lançamento, no sentido de impedir a realização de atos tendentes à persecução da dívida tributária.

Observe-se que pode ocorrer a incidência de uma causa suspensiva em momento anterior ao próprio início da exigibilidade do crédito tributário: é o que ocorre, por exemplo, com as liminares em Mandado de Segurança Preventivo, em sede dos quais ainda não houve sequer a constituição do crédito tributário, e nas hipóteses de reclamações administrativas apresentadas antes do vencimento da obrigação. Na primeira

7. VIEIRA, Maria Leonor. *A suspensão da exigibilidade do crédito tributário*. São Paulo: Dialética, 1997. p. 33.

8. 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.

situação, cabe à autoridade efetuar o ato de lançamento para obstar a consumação do prazo decadencial. Isso porque *o fato suspensivo da exigibilidade do crédito tributário produz a paralisação da incidência de normas voltadas à efetivação do direito de o sujeito ativo exigir os valores do sujeito passivo*⁹, mas não atinge a competência para a constituição do crédito tributário.

Em outros termos, as normas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário não conflitam com a regra-matriz de incidência, sendo legítima a sua incidência com a consequente positivação da norma individual e concreta introduzida pelo ato do lançamento. O efeito de norma com fundamento no artigo 151 do Código Tributário Nacional é a impossibilidade de se exigir o cumprimento da obrigação e, por conseguinte, proceder à inscrição em dívida ativa e ao ajuizamento da Execução Fiscal.

Por sua vez, o fenômeno da extinção da relação jurídica é verificado quando um dos seus cinco elementos integrativos – sujeito ativo, direito subjetivo, objeto, sujeito passivo e dever jurídico – desaparece. Ausente qualquer um deles, desmorona o vínculo obrigacional.

Dentre as hipóteses extintivas da relação jurídica, o inciso X, do artigo 156, do Código Tributário Nacional¹⁰, elege a decisão judicial passada em julgado, que consubstancia a prestação jurisdicional plena em face de um caso concreto, pois sobre ela não cabe mais recursos. Atentos à proposta científica, o acórdão rescindendo nada mais é do que uma decisão transitada em julgado, veiculadora de uma norma individual e concreta extintiva da relação entre o Fisco e o contribuinte, relativamente à obrigação de recolher determinado tributo, por reconhecer *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência.

9. TOMÉ, Fabiana Del Padre. *Exigibilidade do crédito tributário: amplitude e efeitos de sua suspensão*, in *Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 379.

10. Art. 156. Extinguem o crédito tributário: (...) X – a decisão judicial passada em julgado.

Nesta decisão, em concomitância à veiculação de norma que invalida as demais eventualmente derivadas da norma geral e abstrata declarada inconstitucional, ocorre a inserção de prescrição proibitiva da construção de normas embasadas na regra-matriz de incidência para o caso específico. Essa norma vai de encontro com o preceito geral e abstrato que teve a sua constitucionalidade analisada em sede de controle difuso, criando *condições formais que impedem a incidência normativa*¹¹, pois atinge a sua eficácia técnico-sintática em relação às partes envolvidas no processo judicial. A regra-matriz de incidência tributária só retoma sua eficácia técnico-sintática se aquela norma extintiva da relação jurídica for extirpada do sistema.

Em remate, o instituto da suspensão da exigibilidade do crédito tributário implica a impossibilidade de se exigir o recolhimento da prestação pecuniária aos cofres públicos, interrompendo o ciclo de posituação das normas tributárias, porém não atingindo a competência administrativa para a realização do ato de lançamento. Já a extinção da relação jurídico-tributária com declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle difuso, tem como efeito *inter partes* a perda da eficácia técnico-sintática da regra-matriz de incidência tributária, restando vedada a sua aplicação e, por isso, absolutamente ilegítima a realização do ato do lançamento tributário.

Esclarecidas as consequências jurídicas decorrentes das causas suspensiva da exigibilidade do crédito tributário e extintiva da relação jurídica, o próximo passo é tratar sobre a impossibilidade de o Fisco lançar tributo antes do trânsito em julgado da decisão procedente proferida nos autos da Ação Rescisória de acórdão que julgou *incidenter tantum* a inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência tributária.

11. CARVALHO, Aurora Tomazini. *Curso de Teoria Geral do Direito*. São Paulo: Noeses, 2009. p. 724.

Impossibilidade de o Fisco efetuar o lançamento antes do trânsito em julgado da Ação Rescisória

Retomando o já dito preambularmente, consoante o atual entendimento jurisprudencial, na hipótese de existir decisão transitada em julgado favorável ao contribuinte, proferida em sede de controle difuso, no sentido de que não é devido determinado tributo por fundar-se em norma inconstitucional, é cabível a propositura de Ação Rescisória pela Fazenda Pública, caso o Supremo Tribunal Federal venha a decidir, posteriormente, pela tese contrária, em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação de Declaração de Constitucionalidade.

A delimitação do momento a partir do qual surge o direito ao Fisco de lançar carece de uma análise dos momentos processuais indicados até então. Vejamos:

Primeiramente, com a inserção no sistema da norma individual e concreta favorável ao contribuinte, julgando, pelo controle difuso, indevida a cobrança da exação fiscal porque inconstitucional, extingue-se a relação jurídico-tributária, resultando na ineficácia técnico-sintática da regra-matriz de incidência tributária em relação às partes no processo. Porém, referida norma geral e abstrata continua válida, vigente e eficaz para os outros fatos não abrangidos pela *res judicata*.

Com o advento da norma geral e concreta veiculada em decisão proferida pelo Supremo Tribunal Federal, em controle concentrado, é inserida no sistema uma norma que ratifica a constitucionalidade da norma padrão de incidência tributária, adicionando-se *ao efeito vinculante insito à RMIT outro efeito vinculante*¹². Não obstante esta decisão seja dotada, via de regra, de efeitos *ex tunc* e *erga omnes*, em homenagem ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada¹³, consagrados na

12. LINS, Robson Maia. *Controle de Constitucionalidade da Norma Tributária*. São Paulo: Quartier Latin: 2005. p. 160.

13. Art. 5º, XXXVI, Constituição Federal.

Constituição Republicana, não há interferência automática do novo entendimento naquela decisão transitada em julgado proferida pelo Poder Judiciário e terminativa do crédito tributário.

É por meio da propositura da Ação Rescisória que o Fisco requer, com fundamento no *decisum* da Corte Superior, a desconstituição da norma individual e concreta que lhe é contrária e, com eventual decisão procedente transitada em julgado nos autos da Ação Rescisória, insere-se no sistema uma nova norma que extirpa aquela cujo comando jurídico está em descompasso com o que restou sedimentado em Ação Direta de Inconstitucionalidade ou Ação Declaratória de Constitucionalidade. Apenas a partir deste momento que é retirada do sistema a norma extintiva da relação jurídico-tributária e mitigadora da eficácia técnico-sintática da regra-matriz de incidência tributária, possibilitando a constituição do crédito tributário perante o contribuinte.

A norma veiculada na decisão transitada em julgado, que havia declarado *incidenter tantum* inconstitucional a cobrança do tributo, tem sua validade, vigência e eficácia prolongadas no tempo, abrangendo os fatos ocorridos durante todo o período em que perdurou o estado de fato e de direito, afastando qualquer pretensão do Fisco em sentido contrário.

É unicamente com o trânsito em julgado da decisão proferida na Ação Rescisória, que se introduz no ordenamento uma norma individual e concreta desconstitutiva da decisão rescindenda, autorizando a realização do lançamento do tributo com base na regra-matriz de incidência tributária, antes tolhida em sua aplicabilidade.

Importante observar que essa conclusão é diversa daquela que se verifica nas hipóteses em que vigente causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário em momento anterior à respectiva constituição da obrigação jurídica. Diante de uma norma com fundamento no artigo 151 do Código Tributário Nacional, aos agentes fiscais é autorizada a lavratura do lançamento para elidir a consumação do prazo decadencial. Deveras, as causas suspensivas não têm o condão de impedir o lança-

mento, mas apenas estorvam a realização de atos persecutórios a fim de satisfazer o crédito tributário, vale dizer, a causa suspensiva não interfere na existência do crédito, mas na sua exigibilidade.

Diferentemente, a extinção da relação jurídico-tributária, com a declaração de inconstitucionalidade da regra-matriz de incidência *incidenter tantum*, encerra a existência de elementos constitutivos da obrigação tributária, obstando que a regra geral e abstrata sirva de fundamento para a constituição de crédito em face do contribuinte que recorreu ao Poder Judiciário e obteve a procedência do seu pedido. Sob a égide da norma veiculada pela decisão individual não é legítima a realização do lançamento tributário. Tão somente com o trânsito em julgado da decisão proferida em sede da Ação Rescisória que a norma inserida no sistema pelo acórdão, com efeitos *inter partes*, é extirpada, tornando legítima a aplicação da regra-matriz de incidência tributária ao caso particular.

Tecidas as ligeiras, porém relevantes, reflexões ao longo do presente estudo, podemos concluir que ao Fisco surge o direito de constituir o crédito tributário com o trânsito em julgado da decisão proferida na Ação Rescisória, que é o momento a partir do qual é restabelecida a eficácia técnico-sintática da norma que lhe serve de fundamento, antes inibida por comando normativo individual e concreto extintivo do crédito tributário.