

## **Tributo declarado inconstitucional após o ajuizamento da Execução Fiscal. Contribuição ao PIS. Declaração de inconstitucionalidade dos Decretos-Leis nº 2.445/88 e 2.449/88. Edição da Resolução do Senado Federal nº 49/95. Efeitos “erga omnes” e “ex tunc”. Necessidade de novo lançamento no prazo decadencial.**



**Otávio Henrique Martins Port**

Juiz Federal da 3ª Vara de Execuções Fiscais de São Paulo – SP.  
Mestre em Direito Constitucional e doutorando em Direito do Estado na PUC – SP.

**N**a seara tributária, dá-se a decadência na hipótese de superado o prazo legal fixado para a prática do ato administrativo do *lançamento*, ou, noutras palavras, se transcorrido “in albis” o prazo assinado para a constituição do crédito tributário por meio do ato de lançar (CTN, artigo 142).

O lançamento é um ato administrativo indispensável à constituição do crédito tributário. Por intermédio desse ato, individualiza-se o “an” e o “quantum” “debeat”, vale dizer, o fundamento legal da cobrança, a ocorrência

do fato gerador do tributo, e o montante devido a título daquele tributo.

No entanto, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, como é o presente caso, que trata de PIS, a autoridade fiscal apropria-se das declarações (DCTFs) apresentadas pelo próprio contribuinte, e dos dados por ele informados, para, em caso de não pagamento, proceder à cobrança do tributo. Não há, propriamente, nenhum ato a ser praticado pela Administração, antes da inscrição em dívida ativa e do posterior

ajuizamento da execução fiscal visando à cobrança do tributo.

Não se verifica, assim, a formalização de um ato administrativo, contrariando-se o próprio conceito de lançamento contido no Código Tributário Nacional, que pressupõe ser a prática de um ato administrativo um requisito inafastável do próprio conceito de lançamento. Como resolver-se-ia, nesse contexto, o problema do lançamento por homologação? Admitir-se-ia a prática de um ato administrativo de forma tácita, convolvendo-se uma mera omissão em ato administrativo?

A resposta nos é dada pela doutrina, valendo destacar a eminente Ministra Regina Helena Costa, que, em seu Curso de Direito Tributário, preleciona:

Desse modo, o chamado lançamento por homologação ou autolancamento não constitui autêntico lançamento, pelo simples fato de que não é procedido pela Administração. Trata-se, assim, de providência do sujeito passivo, que poderá ou não ser objeto de homologação, que é ato estatal. Se o for, tal providência produz efeitos e torna o crédito tributário exigível nos termos apontados, como se houvesse sido efetuado o lançamento. Noutra dicção, o ordenamento jurídico tributário admite tributos sem lançamento, isto é, que prescindem da atividade administrativa de apuração do débito tributário, como é o caso do IPI e do ICMS.

Assim sendo, consoante já assinalamos, no caso de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a declaração de débito tributário efetuada pelo sujeito passivo corresponde ao lançamento eficaz.

Cabe destacar, ainda, a disposição contida no § 4º do art. 150: não fixando a lei prazo à 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. Con-

templa, assim, a figura da homologação, que pode ser expressa ou tácita – como ocorre na prática – estar consumada decorridos cinco anos a contar do fato gerador. O prazo, na hipótese, é de decadência (art. 173, CTN).<sup>1</sup>

Corroborando esse entendimento, podemos citar a Súmula nº 436, do Colendo Superior Tribunal de Justiça, cujo enunciado é o seguinte: “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do Fisco”.

Pois bem, apresentada a DCTF pelo contribuinte, estando nela contidas todas as informações necessárias e suficientes à apuração do “an” e do “quantum debeatur” pelo Fisco, reputa-se constituído o crédito tributário, passando, a partir desse momento, a estar configurada a exigibilidade do crédito tributário, o qual, no caso de inadimplemento, passa a ser também exequível.

É o caso da contribuição social para o PIS. Basta a apresentação da DCTF para que esse tributo, sujeito ao lançamento por homologação, torne-se, portanto, exigível, e, ulteriormente, não havendo o seu adimplemento quando do vencimento do prazo para pagamento, plenamente cobrável, por intermédio da ação de Execução Fiscal, pela Fazenda Nacional.

Porém, cumpre ressaltar que a base legal que autorizava a cobrança desse tributo, qual seja, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, foi declarada inválida, com a declaração posterior de sua inconstitucionalidade formal pelo STF, tendo sido inclusive editada a Resolução nº 49/95 pelo Senado Federal, expurgando as referidas normas da ordem jurídica.

A questão que ora se avizinha é analisar os efeitos que a declaração de inconstitucio-

<sup>1</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 252/253.



nalidade formal de um tributo, com efeitos “erga omnes”, atribuídos pela edição de resolução pelo Senado Federal, terá sobre uma execução fiscal previamente ajuizada, sendo o fundamento legal erigido para a cobrança dos tributos objeto dessa execução exatamente a norma que foi declarada inconstitucional por vício de forma.

Detalhando-se ainda mais o problema, quais seriam os efeitos dessa declaração de inconstitucionalidade formal sobre essa cobrança, por meio de executivo fiscal, já em andamento, em relação ao crédito tributário até então perfeitamente exigível, vez que regularmente constituído?

Luís Roberto Barroso, eminente Ministro da mais alta Corte de Justiça do país, a esse respeito, disserta que:

Quando do estudo do fenômeno da inconstitucionalidade (v. supra), ficou assentado que a corrente amplamente dominante do Direito brasileiro é a que situa a inconstitucionalidade no campo da nulidade. Lei inconstitucional é lei nula. Consequência natural e necessária dessa premissa é a de que a decisão que reconhece a inconstitucionalidade é de natureza declaratória, limitando-se a reconhecer um vício preexistente. Diante disso, a pronúncia de nulidade da norma deve colhê-la desde o seu

nascimento, impedindo-se que produza efeitos válidos.

Aplicando-se a teoria da inconstitucionalidade como nulidade ao controle incidental e difuso, parece fora de dúvida que o juiz, ao decidir a lide, após reconhecer determinada norma como inconstitucional, deve dar a essa conclusão eficácia retroativa, “ex tunc”. De fato, corolário da supremacia da Constituição é que uma norma inconstitucional não deva gerar direitos ou obrigações legitimamente exigíveis. Nos exemplos formulados – o do tributo e o da majoração de aluguel – as partes ficam desobrigadas de pagá-los não apenas a partir da sentença, mas desde o advento da lei que serviu de fundamento à exigência. E terão o direito de exigir a restituição de qualquer parcela que tenham pago indevidamente, em período anterior à decisão.

Um caso curioso envolvendo a questão da eficácia retroativa da decisão incidental de inconstitucionalidade chegou ao Tribunal Regional Federal da 2ª Região, no Rio de Janeiro. Uma empresa depositou em juízo parcelas referentes a determinado tributo, ao mesmo tempo em que discutia sua exigibilidade. O pedido não foi acolhido, a decisão transitou em julgado e operou-se a decadência do direito de propor ação rescisória. Após tudo isso, em ação movida por outra empresa contribuinte, o Supremo Tribunal Federal, julgando recurso extraordinário, declarou a inconstitucionalidade da norma que autorizava a cobrança, havendo o Senado suspenso a execução da lei. A primeira empresa, que teve acolhido o seu pedido, verificou que o depósito que havia feito ainda não fora convertido em renda para a União e pediu seu levantamento. A Fazenda Pública impugnou o requerimento, alegando a existência de coisa julgada a seu favor. Parece-me fora de dúvida que a solução correta é o deferimento do pedido, por um critério de ponderação de valores: na hipótese, a coisa julgada, que nem sequer havia produzido a plenitude de seus efeitos, não pode prevalecer sobre a

justiça da recuperação do dinheiro pelo contribuinte.<sup>2</sup>

Sem entrar no mérito da discussão subjacente ao ilustrativo exemplo trazido pelo douto Ministro, cumpre salientar que restou extrema de dúvidas que os efeitos da declaração incidental de inconstitucionalidade formal, pronunciada pelo STF e corroborada por resolução do Senado Federal, são “*erga omnes*” e retroativos, “*ex tunc*”.

Conclui-se, dessa forma, que a inscrição em dívida ativa do tributo declarado inconstitucional, é, nessa hipótese, um ato administrativo eivado de nulidade, sendo, pois, a sua cobrança nula.

Nessa esteira, os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88, normas que tiveram sua inconstitucionalidade formal decretada pelo Plenário do STF, nos autos do Recurso Extraordinário nº 148.754/RJ, tendo sido inclusive editada a Resolução nº 49/95 pelo Senado Federal, expurgando as referidas normas da ordem jurídica, não podem servir como fundamento de validade para a cobrança do PIS, tributo por essas normas instituído, sendo, pois, nula essa cobrança, com a consequente extinção da execução fiscal.

O Supremo Tribunal Federal, no julgamento do supracitado Recurso Extraordinário, assim se pronunciou sobre o tema:

CONSTITUCIONAL. ART. 55-II DA CARTA ANTERIOR. CONTRIBUICAO PARA O PIS. DECRETOS-LEIS 2.445 E 2.449, DE 1988. INCONSTITUCIONALIDADE.

I - Contribuição para o PIS: sua estraneidade ao domínio dos tributos e mesmo aquele, mais largo, das finanças públicas. Entendimento, pelo Supremo Tribunal Federal, da EC nº 8/77 (RTJ 120/1190).

II - Trato por meio de decreto-lei: impos-

sibilidade ante a reserva qualificada das matérias que autorizavam a utilização desse instrumento normativo (art. 55 da Constituição de 1969).

Inconstitucionalidade dos Decretos-Leis 2.445 E 2.449, de 1988, que pretendiam alterar a sistemática da contribuição para o PIS.

Observação votação: por maioria. Resultado: conhecido e provido. Veja RE-86595.

(STF, RE 148.754/RJ, Tribunal Pleno, Relator Ministro Carlos Velloso, Relator para o Acórdão Ministro Francisco Rezek, j. 24/06/1993, DJ 04/03/1994, p. 03290)

Ocorre que, advindo posteriormente norma tributária formalmente e materialmente válida instituindo esse tributo, não se cogita ser o tributo criado por essa outra norma o mesmo. Trata-se de outro tributo, ainda que tenha o mesmo nome e o mesmo fato gerador, mas com fundamento de validade diverso. No caso, a base legal para a cobrança dessa nova contribuição ao PIS é a nova lei.

E, por se tratar de tributo diverso, cabe à autoridade fiscal proceder a um novo lançamento, ou ainda, valendo-se dos elementos fornecidos pelo contribuinte em nova declaração, engendrar outra cobrança do novel tributo, que com aquele outro, declarado inconstitucional e expurgado da ordem jurídica, não se confunde.

Tampouco pode a Fazenda Nacional, no intuito de cobrar o novo tributo, requerer, para esse mister, a mera substituição da Certidão de Dívida Ativa, nos autos de execução fiscal já ajuizada, invocando o entendimento sumulado pelo Colendo STJ, de que a Certidão de Dívida Ativa pode ser substituída, até a prolação de sentença dos embargos, nos termos da lei, para correção de erro material ou formal, desde que não implique em retificação do polo passivo da execução (Súmula nº 392 do STJ).

De fato, não pode a Fazenda Nacional valer-se do permissivo legal (art. 2º, § 8º, da

<sup>2</sup> BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 147.

Lei nº 6.830/80) e da referida súmula, para corrigir, na certidão, vícios do lançamento e/ou da inscrição. Nestes casos, será inviável simplesmente substituir-se a CDA.

Há que se verificar ainda a eventual ocorrência da decadência. Em face da declaração de inconstitucionalidade das normas em questão, novo lançamento deveria ter sido procedido pela Fazenda Nacional, não podendo ela se valer das DCTFs apresentadas com base em regramento jurídico não mais vigente, para efetuar simplesmente a substituição da dívida ativa.

Não poderia a Fazenda Nacional, mais de 05 anos após a ocorrência do fato gerador mais recente, deixando escoar o prazo decadencial, limitar-se a substituir a Certidão de Dívida Ativa, alegando a incidência do previsto na Súmula nº 392 do STJ, vez que não se trata, nesse caso, de mero erro material ou formal na CDA originária, mas de novo tributo, cobrado com base em fundamento legal diverso.

Frise-se que a declaração de inconstitucionalidade dos mencionados Decretos-Leis e posterior afastamento dessas normas da ordem jurídica retiram do ato administrativo de lançamento seu fundamento de validade, qual seja, a norma legal autorizadora da prática do ato administrativo do lançamento. Declarada nula a norma que funda a edição do ato administrativo de lançamento, nulo é o próprio lançamento, sendo, portanto, necessário novo lançamento, com base em fundamento legal diverso.

Outra não pode ser a conclusão, até porque se trata de um novo tributo, com elementos constitutivos de sua hipótese de incidência diversos, visto que previstos em nova norma autorizadora da sua cobrança. A declaração de inconstitucionalidade da norma, na seara tributária, em face do princípio da estrita legalidade, que norteia a cobrança dos tributos, faz cair por terra os atos administrativos concretos de lançamento que tomavam como fundamento legal da cobrança a norma decla-

rada inconstitucional.

De todo o exposto, tem-se que é necessário, para nova apuração do crédito tributário, novo ato administrativo constitutivo de crédito tributário, que tomará como base legal a nova norma autorizadora da cobrança do tributo. Não é possível, nessas condições, que a União se aproprie do ato constitutivo primitivamente produzido, agindo como se o caso fosse de mero recálculo aritmético.

Nesse sentido, trago à colação o ensinamento de Leandro Paulsen:

Quando haja equívocos no próprio lançamento ou na inscrição em dívida, fazendo-se necessária alteração de fundamento legal ou do sujeito passivo, nova apuração do tributo com aferição de base de cálculo por outros critérios, imputação de pagamento anterior à inscrição etc., será indispensável que o próprio lançamento seja revisado, se ainda viável em face do prazo decadencial, oportunizando-se ao contribuinte o direito à impugnação, e que seja revisada a inscrição, de modo que não se viabilizará a correção do vício apenas na certidão de dívida. A certidão é um espelho da inscrição que, por sua vez, reproduz os termos do lançamento.<sup>3</sup>

Considerando o caso sob exame, em que os Decretos-Leis nºs 2.445/88 e 2.449/88 foram declarados inconstitucionais, tendo sobrevivido norma que criou um novo tributo, com base de cálculo e alíquota diversos, é forçoso concluir que há necessidade de um novo lançamento.

Nessa hipótese, em que se faz necessário o refazimento do ato administrativo de lançamento, dentro do prazo decadencial quinquenal, não é possível a mera substituição da CDA, vez que não se trata de caso de

3 PAULSEN, Leandro e outros. *Direito processual tributário – processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 205.

simples cálculo aritmético, sendo inaplicável à espécie a Súmula nº 392 do STJ.

Assim, se não houver, por parte da Fazenda Nacional, prática de qualquer ato dentro do prazo decadencial quinquenal, para revisão do débito e lançamento suplementar de ofício, nem tampouco apresentação de nova declaração pelo contribuinte, que poderia ser objeto de aproveitamento pelo ente fazendário, é de se reconhecer a ocorrência de decadência no tocante aos débitos anteriormente declarados.

## **Bibliografia**

BARROSO, Luís Roberto. *O controle de constitucionalidade no direito brasileiro*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário - Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 6. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

\_\_\_\_\_ e outros. *Direito processual tributário – processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência*. 5. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.