

CRIAÇÃO E FORMALIZAÇÃO DO DÉBITO FISCAL

RUI BARBOSA NOGUEIRA

Professor na Faculdade de Direito da Universidade Católica de S. Paulo

SUMÁRIO: *A lei, o fato gerador e o lançamento. Natureza jurídica do lançamento e seus efeitos. Espécies de lançamento.*

* Para que uma dívida de tributo possa nascer, é preciso, como ponto de partida, que exista uma lei prevendo a incidência. A lei menciona, em abstrato, que a ocorrência de um determinado evento da vida incide no tributo e que a pessoa com ele relacionada será obrigada ao pagamento. Assim, por exemplo, um dos senhores, ao se formar, abre seu escritório de advocacia. A lei estabelece, em abstrato, que o exercício da profissão está sujeito a um imposto anual, denominado "imposto de indústrias e profissões". A abertura do escritório marcou o início da atividade que incide no tributo. Aí estão os dois primeiros elementos: a lei e a ocorrência do fato gerador. Resta, portanto, uma operação, a da aplicação da lei ao fato. Essa operação é que se denomina lançamento. É um instituto específico do Direito Tributário e por isso vamos estudar a sua *estrutura*, apurar sua *natureza* e seus *efeitos jurídicos*.

Apenas para clareza didática, comecemos por sintetizar numa definição:

O Lançamento é o ato, ou conjunto de atos, que o *órgão fiscal* pratica para apurar e apreciar os elementos *legalmente constitutivos* da *dívida tributária* de determinado contribuinte.

Sendo um ato ou conjunto de atos praticados pelo órgão fiscal, órgão da administração pública, vê-se desde logo que se trata de ato administrativo, o que já, por aí, o submete ao chamado *princípio de legalidade*. "Todas as atividades da Administração pública são limitadas pela subordinação à ordem jurídica, ou seja, à legalidade. O procedimento administrativo não tem existência jurídica se lhe falta, como fonte primária, um texto de lei. Mas não basta que tenha sempre

* Aula do Curso de Bacharelado da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

por fonte a lei. É preciso, ainda, que se exerça segundo a orientação dela e dentro dos limites nela traçados. Por outro lado, sendo a função administrativa, que constitui o objeto das atividades da pública Administração, essencialmente realizadora do direito, não se pode compreender seja exercida sem que haja texto legal autorizando-a, ou além dos limites dêstes”.¹

A apuração e apreciação do fato gerador deve ser feita, obedecendo a categoria ou configuração do evento constante do texto de lei. Se, como no exemplo dado, o fato tributável é o exercício de uma atividade profissional, especificadamente no caso o exercício da advocacia, o lançador deverá apurar que é essa a atividade e classificar na rubrica “advocacia”. Em seguida passará a apreciar os elementos apurados que dão a medida do lançamento, assim por exemplo, em razão da rubrica, existe na lei uma parte fixa, prevista na respectiva tabela e outra proporcional que é uma percentagem de 10% calculada sobre o valor locativo do escritório. Encontrado o resultado dêsse cálculo, estritamente de acôrdo com os elementos apurados e previstos na lei, tem a soma do tributo.

Tanto a *apuração* como a *apreciação* estão, estritamente, vinculadas à exatidão do fato e aos limites da lei. E, para poder, tanto a Administração como o contribuinte, controlar a verdade do lançamento, é êle explicitado em documento escrito. Esse requisito é necessário por evidente função de garantia e certeza dos *direitos e obrigações*. O contribuinte é, então, notificado do lançamento e lhe é concedido prazo para êsse exame, dentro do qual poderá, se inconformado, opor reclamação. Se apresentada reclamação, irá dar nascimento a instância ou discussão do débito, que será objeto de estudo mais adiante. Se não opõe contestação, no prazo assinado, o lançamento se torna efetivo, isto é, título de dívida a favor do Fisco e cujo pagamento deverá ser efetuado no prazo que também já vem prefixado no aviso, de conformidade sempre com o disposto na lei tributária.

O elemento primário que permite o nascimento do débito de imposto é, pois, em abstrato, a lei, elemento relacionado com o Estado que pode ditá-la em razão do seu poder soberano e que constitui a fonte formal do crédito de imposto; o outro elemento, a ocorrência do fato gerador, está relacionado com o contribuinte, êle é que dá ensejo à ocorrência do fato imponible; finalmente, o terceiro, é apenas a *mecânica* e está relacionado com o órgão Fiscal (Administração pública), que deve operar o lançamento.

Mas qual é a natureza jurídica do ato lançamento? Se o lançamento apenas é um ato ou conjunto de atos que vem depois da lei e do fato gerador previsto na lei, êle é apenas um *ato declaratório*, pois os elementos constitutivos do crédito são anteriores ao lançamento. Essa é, exatamente, a natureza jurídica do lançamento: um *ato administrativo declaratório*.

1 Seabra Fagundes. *O Contrôlo dos Atos Administrativos pelo Poder Judiciário*, 3.^a ed., Rev. Forense, 1957, n.º 51.

Ato constitutivo em direito é aquêlê que *cria, modifica ou extingue direitos*. O *ato constitutivo produz efeitos ex nunc*, isto é, a partir de sua ocorrência. Ora, o lançamento não pode criar, modificar ou extinguir direitos, êle é apenas um ato declaratório da obrigação tributária apurada em face da lei e frente à ocorrência do fato gerador. Os efeitos do *ato declaratório* são *ex tunc*, isto é, êles retroagem.

Alguns autores, sobretudo italianos, ainda sustentam a natureza constitutiva do lançamento² e já, por exemplo, em geral os alemães, suíços, etc., não concordam em que tenha efeito constitutivo.

Blumenstein, na Suíça, esclarece: “O vínculo do lançamento do impôsto com o direito tributário material, caracteriza-se na resposta à pergunta se o lançamento faz parte ou não dos fundamentos do nascimento do crédito tributário. Embora a esta pergunta se respondesse, afirmativamente, na mais antiga literatura do direito tributário, hoje a doutrina e praxe são de opinião oposta. Os elementos materiais do nascimento do crédito de impôsto (sujeição subjetiva ao poder de imposição e relação com o objeto do impôsto) existem desde o princípio e, por isso, ao lançamento do impôsto como tal, não pode caber nenhum efeito de produção do nascimento (efeito constitutivo)”³.

Prosseguindo, lembra que na verdade a fixação administrativa do crédito é feita por meio do lançamento, pelo qual se vai apurar a sua *existência* e o seu *conteúdo* e essa fixação é um *motivo* e uma *possibilidade* para fazê-lo valer, que não havia antes do lançamento. Neste sentido, do ponto de vista técnico, o lançamento tem uma função de aperfeiçoamento do crédito tributário, embora já êle existisse criado pelo direito material. Por isso, ao crédito tributário na sua situação de pretensão *ex lege* (*obligatio ex lege*) é preciso vir juntar-se o ato de lançamento para ser exigido e neste sentido se fala que o lançamento é um *complemento* (Otto Mayer) ou *provimento de configuração* (Fleiner, Nawiasky).

Para que os senhores apreendam melhor essa matéria, vamos desle já detalhar mais um pouco êsse assunto e, dentro do sistema do lançamento, da cobrança e do executivo fiscal brasileiro, ver se assim podemos tornar a matéria mais clara, tanto do ponto de vista teórico como prático:

Voltemos à estrutura formativa do débito tributário e vamos ver a formação do *direito de crédito* da fazenda e do seu *direito de cobrança* através os elementos que assim podem ser colocados:

- 1) a lei — (criadora do direito em tese);
- 2) o fato gerador — (é o elemento concreto referido na lei, no sentido de que, uma vez de fato ocorrido, e tal como está descrito na lei, dá origem ao crédito, isto é, à *constituição* do direito creditório);

2 Em recente monografia, em que passa em revista várias opiniões dos especialistas, Gaetano Liccardo conclui pela natureza constitutiva. *L'Accertamento Tributario*, ed. Jovene, Napoli, 1956.

3 E. Blumenstein, *System des Steuerrecht*, trad. italiana citada, pág. 334.

3) o lançamento — (é o ato de apuração e apreciação do fato gerador em face da lei, para perfeccionar o crédito de impôsto, pois embora o lançamento não seja ato constitutivo eis que os elementos constitutivos do direito de crédito tributário são a lei e o fato gerador — entretanto, o lançamento tem uma função *complementar*, ou seja, de *configuração formal* do crédito, e esta *formalização* é condição para a própria *eficácia material* prevista na lei. O lançamento é o procedimento administrativo, pelo qual se apura o *an debeatur* (se devido) e o *quantum debeatur* (a quantia devida). Uma vez operado o lançamento como ato administrativo válido e terminado, êle é executório desde logo na via administrativa, de modo que, se se trata de auto-lançamento, o contribuinte deve no prazo legal efetuar a satisfação do débito e, se de lançamento de ofício ou misto, deve satisfazê-lo no prazo que lhe é assinado no aviso ou intimação. Não o satisfazendo, o crédito já criado, formalizado pelo ato de lançamento é vencido, passará à fase da

4) cobrança (esta, conforme a legislação específica), pode ser ainda uma cobrança amigável (administrativa) ou então, após esta, ou na sua ausência, desde logo inscrito o débito como dívida ativa da Fazenda, e cobrado por execução forçada em Juízo.

Vê-se, pois que, o lançamento não é constitutivo, porque êle não cria *direito material*, mas apenas vai dar *configuração formal*, *formalizar* o crédito já previsto na lei. O lançamento, pois, *dá a forma* mas *não cria a matéria*. Êle é, evidentemente, de grande relevância, pois o lançamento é que vai esclarecer *se devido* e *quanto devido*, sem o que o credor ou o devedor não poderiam fazer valer seus direitos e obrigações.

O lançamento é, pois, a *formalização* do crédito necessária para a cobrança administrativa, como ato administrativo que é. Para a cobrança judicial, porém, ainda não basta o formalismo do lançamento, é preciso ainda outra formalização específica, que é a *inscrição da dívida* (Decreto-lei n.º 960, de 1938), assunto que será objeto de estudo quando examinarmos a ação executiva fiscal.

Estudada (*a priori*) a natureza jurídica do lançamento, como ato declaratório, vejamos agora como comprovação de que realmente (*a posteriori*) êle tem a natureza declaratória, a implicação ou efeitos dessa mesma natureza. A conformação da sua natureza com os efeitos que vamos aprender, se demonstrarem adequação, será evidência da exatidão da natureza que expusemos, como também facilitação didática à melhor compreensão.

Pois bem. Exatamente da natureza declaratória do lançamento resultam consequências ou efeitos jurídicos de grande importância na prática, sôbre as obrigações tributárias, no que diz respeito à *aplicação da lei no tempo*, pois é nesse campo do direito intertemporal, que em virtude da natureza do ato *declaratório* do lançamento (retroativo), deveremos ter em conta sempre a data do fato gerador e não a data do *lançamento*, no que diz respeito ao *momento da criação, modificação ou extinção* da obrigação tributária.

Assim todos os índices de cálculo para a criação da obrigação tributária, como os *valores de incidência* ou as percentagens devem ser *contemporâneos ao fato gerador*, não ao lançamento.

Vamos dar alguns exemplos para esclarecer melhor: ao fazer a avaliação de bens de um inventário, o lançador não poderá tomar por base o valor dos bens na data do lançamento (salvo expressa disposição de lei), mas sim na data da ocorrência da morte do *de cujus* (neste sentido *Revista Forense*, 122/166; contrário, *Revista dos Tribunais*, 170/252),⁴ ao fazer um lançamento atrasado, de impôsto predial, o lançador terá que tomar o valor locativo do respectivo exercício e não o da data do lançamento; ao apurar uma diferença de sisa na venda de imóvel, o funcionário terá que se reportar ao valor contemporâneo à data da venda e não ao do momento em que revê o lançamento.

Em todos êsses casos em que é base de tributação o valor, a apuração ou avaliação terá que se reportar à data do fato gerador.

Também a percentagem a ser aplicada sobre o valor, isto é, alíquota do tributo deve ser a prevista na lei *vigente à data da ocorrência do fato gerador*.

Assim, por exemplo, em tôdas as hipóteses acima mencionadas, determinado o valor contemporâneo ao fato gerador, também a percentagem a ser aplicada deverá ser a *prevista na lei vigente ao tempo da ocorrência do fato gerador*.

Ainda mais uma hipótese: nos demais Estados onde continua o pagamento do impôsto de vendas e consignações a prazo, por selagem nas duplicatas, por ocasião da elevação da alíquota, embora o contribuinte vá emitir uma duplicata e selá-la já na vigência do aumento, se a venda foi concluída na data da alíquota anterior, êle pagará a menor, pois aplica-se a percentagem vigente à data do fato gerador, que no caso foi a ocorrência da venda ou da consignação, perfeccionada na vigência da tributação menor. Em São Paulo, se a venda foi concluída na vigência da alíquota menor, embora a escrituração feita dentro do prazo da lei vá ser feita dentro da vigência da nova lei, aplica-se a alíquota contemporânea à data da venda.

Pela mesma razão, se um contribuinte pratica um ato tributado e antes de feito o lançamento falece, nem por isso deixa de ser devido o tributo, será feito o lançamento e cobrado dos herdeiros, dentro da fôrça da herança (Lei n.º 960, de 17/12/38, art. 4.º, II), pois mesmo que se trate de ato pessoal na data do fato gerador, êle existia como sujeito da obrigação cujo ato por êle mesmo foi praticado e constitui o elemento gerador da incidência tributária.

Assim também certas *condições pessoais* relacionadas com a incidência ou isenção, como o celibato, o número de filhos, o exercício de profissão de jornalista, de professor, etc., obedecendo sempre à data do fato gerador e não à do lançamento.

4 Em recente acórdão o T. J. de São Paulo voltou à orientação, a nosso ver certa, de que o valor é o contemporâneo à data do falecimento ou abertura da sucessão, em conformidade com o art. 1.572 do Código Civil.

A *revogação da lei*, por isso mesmo, também não é causa de extinção das obrigações fiscais cujo fato gerador já ocorrera e apenas penda de lançamento, a menos que a lei tenha, expressamente, declarado a extinção dos débitos fiscais anteriores. É comum encontrar-se lançamento feito hoje, baseado em lei já revogada, mas relativo a fato gerador ocorrido na vigência da lei tributária e que apenas fôra omitido pelo contribuinte.

Dando um exemplo, podemos verificar que já tendo sido revogada a legislação do chamado impôsto de lucros extraordinários (não confundir com o atual adicional) a fiscalização levantou débitos, efetuando lançamentos sôbre fatos geradores que ocorreram ao tempo da vigência dessa legislação e que tinham sido omitidos.

O início da prescrição e da decadência, o chamado termo inicial tanto a favor do Fisco (Decreto n.º 20.910, de 1932), como a favor do contribuinte (por exemplo), a decadência do direito de impor multa quanto ao impôsto de consumo (art. 202 do Decreto n.º 26.149, de 1949), quanto ao impôsto de sêlo (art. 61 do Decreto n.º 32.392, de 1953) e quanto ao impôsto de renda (art. 190 do Decreto n.º 40.702, de 1956) é de 5 anos. A própria multa, como veremos mais tarde, também obedece a um lançamento, devendo o termo ser contado a partir da data do fato gerador, isto é, da ocorrência do ato ou fato que, em face da lei, dá nascimento à obrigação, que configura o ato constitutivo e não da data da operação de lançamento, pois o lançamento é meramente declaratório. Esse é o princípio. Pode, entretanto, a lei marcar data de início da prescrição por outra forma, mas para sair dessa norma geral que se funda na própria causa da obrigação, no momento do nascimento da obrigação, terá a lei que dispor, expressamente, por constituir exceção. Assim, por exemplo, para o início da prescrição do impôsto de renda (neste caso não da multa) em razão da ordem técnica e específica daquele tributo (sistema de ano-base), a lei do impôsto de renda fixa como termo inicial da decadência do direito de *proceder ao lançamento* a “expiração do ano financeiro a que corresponder o impôsto” (art. 188) e para a prescrição do direito de cobrar as dívidas do impôsto de renda o termo inicial será a “expiração do prazo em que se tornou exigível o pagamento pela notificação de lançamento do impôsto”. São exceções que, por isso mesmo, precisam ser expressas e confirmam a regra geral de que o início da decadência ou da prescrição em geral se conta da data da ocorrência do fato gerador da obrigação ou da cobrança.

O lançamento pode ter várias formas e fácil é verificarmos, percorrendo a legislação tributária, que conforme o tipo ou natureza do tributo, o legislador estabelece a forma que melhor possa adaptar esse meio ao fim. O lançamento, como vimos, é apenas um *instrumento* da tributação, é a operação simples ou mais ou menos complexa que o órgão fiscal deve praticar para concluir qual o montante, em dinheiro, que determinado contribuinte está obrigado a recolher, a título de débito tributário, aos cofres públicos. Vejam bem que o lançamento tem uma função muito importante de esclarecer, ou melhor, de acertar (em

italiano o termo é mesmo *acertamento*) na esfera administrativa os *direitos e obrigações* entre fisco e contribuinte.

Os senhores irão verificar mais tarde, quando estudarem processo judiciário, que o lançamento na esfera administrativa fiscal tem algo de semelhança com a natureza da ação declaratória. Assim como a ação declaratória visa fornecer uma certeza jurídica sobre determinada relação, e não tem por si efeito executório, podendo apenas o título servir de fundamento a outra ação, também o lançamento apenas esclarece, acerta os direitos e obrigações, naturalmente sem o efeito de coisa julgada, e para executar terá o fisco de propor uma ação executiva, onde a discussão é ampla.

Sendo o lançamento uma operação praticada no sentido de adequar o fato gerador à lei, isto é, *medir e declarar* a obrigação do contribuinte, vamos verificar que as modalidades de lançamento podem ser agrupadas, quanto ao *critério de apuração* e o *grau de colaboração*, nesse trabalho, entre os dois sujeitos: Fisco e Contribuinte. Ambos obrigados ao cumprimento da lei.

E, assim, temos: *lançamento direto ou de ofício*; *lançamento misto* e *auto-lançamento*.

1) *Lançamento de ofício* é aquêle em que o órgão fiscal age por iniciativa própria, diretamente, prescindindo, em princípio, da colaboração do contribuinte. Ocorre, geralmente, nos lançamentos de impostos sobre propriedades imóveis cujos elementos estão em geral em mãos do próprio fisco por motivos cadastrais, urbanísticos, etc., ou nos casos em que o contribuinte tenha se negado a prestar informações. Assim, por exemplo, para lançamento de imposto predial, o lançador obtém dados no próprio cadastro da repartição, verifica diretamente as medidas, apura o valor locativo, etc. No segundo caso, por exemplo, se o contribuinte obrigado a informar sua renda, não a informa, a repartição procede a lançamento *ex officio*, com os elementos que, por seus próprios meios, obtém.

2) *Lançamento misto* — Neste tipo o fisco recebe colaboração do contribuinte, o qual, em formulários, guias, memorandos ou petições, presta informações para base do lançamento. Assim, por exemplo, anualmente os contribuintes do imposto de indústrias e profissões preenchem um questionário e apresentam à Prefeitura para lançamento dêse imposto; igualmente todo ano os contribuintes do imposto de renda estão obrigados a apresentar declaração dos rendimentos obtidos durante o ano anterior para efeito do lançamento do imposto de renda.

3) *Auto-Lançamento* — Neste tipo estão os lançamentos feitos pelo próprio contribuinte e por isso mesmo sujeitos ao contrôlo genérico de fiscalização. Exemplos típicos temos no imposto de consumo em que é o próprio fabricante do produto que verifica qual a percentagem a ser recolhida ou qual a estampilha a ser colocada e inutilizada, no produto; é o caso dos impostos de sêlo, em que o próprio contribuinte ao fazer um recibo, um contrato, uma petição, um atestado, deverá aplicar o sêlo de acôrdo com a lei; é o caso do imposto de vendas e consignações em que o comerciante ao vender a mercadoria, escritura a

operação e paga o respectivo impôsto. Em todos êsses casos é o próprio contribuinte que faz o acêrto do tributo devido. Entretanto, êsse auto-lançamento não é por si só completo ou perfeito no sentido de estar findo o procedimento. Como já vimos, o lançamento é atribuição do órgão fiscal, de sorte que o chamado *auto-lançamento* está submetido ao contrôle genérico de fiscalização e o auto-lançamento não é por si oponível ao fisco; o fisco fica com o direito de controlar a exatidão, isto é, com o direito de rever e mesmo refazer êsse lançamento, podendo, inclusive, aplicar sanções se não foi obedecida a forma e a medida prevista na lei.

Para facilitar, e de certa forma perpetuar o exame fiscal sôbre as declarações e sôbre o auto-lançamento, em certos casos a lei cria exigência de escrita fiscal, arquivo de documentos, etc., como para o impôsto de renda, impôsto de consumo, impôsto de vendas e consignações, impôsto de transações, etc. Portanto o próprio auto-lançamento é, em última análise, ato administrativo pela sua submissão ao contrôle fiscal. Há um caso apenas de lançamento tributário fora da esfera administrativa. É o lançamento do impôsto de transmissão *causa mortis*, cuja avaliação e cálculo ou liquidação são feitos no próprio processo judiciário do inventário. Mas aí mesmo há uma certa função de administração do Juiz. Na fase final do inventário, feita a avaliação, e depois das declarações finais, o juiz despacha: *a liquidação*. Os autos vão ao contador do juízo e feito o cálculo do impôsto e ouvidas as partes (Fazenda e contribuinte, por seus representantes nos autos) o juiz julga por sentença o cálculo e aí temos o único caso de *lançamento* judiciário.