IMPÔSTO — LANÇAMENTO IRREGULAR — ELABORAÇÃO ORÇAMENTÁRIA — PUBLICAÇÃO E VIGÊNCIA DAS LEIS — INCONSTITUCIONALIDADE

— O lançamento, como ato administrativo que é, está adstrito a normas legais que lhe disciplinam a forma, o conteúdo e a oportunidade.

— Não há obrigação tributária se o lançamento se baseia em lei ainda não publicada.

PARECER

I

CONSULTA

A Prefeitura Municipal de São Gonçalo, no Estado do Rio de Janeiro, expediu notificações de lançamento a contribuintes para pagamento de impostos no exercício de 1952. Ditas notificações foram expedidas em datas posteriores ao dia 15 de novembro de 1951 e anterior ao dia 30 de dezembro do mesmo ano. Vigorava à época o Código de Posturas (Deliberação n.º 1, de 25 de novembro de 1947).

Os valores dos referidos lançamentos despassavam de muito os valores máximos que constavam nas respectivas tabelas do aludido Código.

Posteriormente constatou-se que os valores dos lançamentos se ajustavam a valores constantes das tabelas integradas em o novo Código Tributário (Deliberação n.º 149, de 25 de novembro de 1951), publicado no *Diário das Municipalidades*, de 30 de dezembro de 1951, que também publicou, na mesma data, a lei orçamentária para o exercício de 1952 (Deliberação n.º 150/51, de 26 de novembro de 1951).

II

Assim exposta suscintamente a matéria, formulam-se quesitos que, a seguir, se transcrevem e respondem.

III

PARECER

"Primeiro quesito: Quais os efeitos do lançamento de impôsto fora do prazo assinado no código tributário e em valor superior ao máximo constante da lei em vigor?

1. Como ato administrativo que é, o lançamento está adstrito a normas legais. Elas lhe disciplinam a forma, o conteúdo, a oportunidade, etc. Se infringe essas normas, torna-se êle inválido, ilegítimo, incapaz de gerar o efeito que normalmente lhe é próprio — a individualização da obrigação tributária, pela aplicação da lei de impostos (explicativa das circunstâncias gerais em que ocorre a incidência e dos valores pelos quais ela se mede) a caso concreto (constatação de que determinados atos ocorridos dão lugar à imposição, em certo limite, a débito de determinada pessoa).

E então, inválido o ato de aplicação da norma geral à situação individual, não há obrigação tributária jurìdicamente constituída.

2. Ora, estabelecendo o Código de Posturas do Município de São Gonçalo (Deliberação n.º 1, de 25 de novembro de 1947), Estado do Rio, vigente à data do lançamento do qual trata a consulta, que o impôsto de licença comercial, industrial ou profissional seria lançado "anualmente, no período de 1.º de agôsto a 14 de novembro" (art. 61), o lançamento efetuado além dêsse período, é ilegal.

3. Condicionada a sua prática a um certo lapso de tempo, entende-se que sòmente dentro dêle os agentes do Fisco tinham competência para praticá-lo. Decorrido êsse tempo, tornaram-se incompetentes para tal.

Nem é único êsse caso de perda da competência pelo decurso do tempo, pois na legislação judiciária se conhece a incompetência *ratione temporis*. E se, em face desta, a atribuição para a prática do ato permanece com o Estado, devolvendo-se a competência a um outro juiz, e, no caso de que se trata, o mesmo não sucede, é porque as duas situações diferem no seu sentido e nas suas conseqüências. As leis judiciárias provêm a casos em que o Estado, obrigado para com o indivíduo à prestação jurisdicional, se torna faltoso na pessoa de um dos seus agentes. Considerar incompetente um juiz sem lhe dar substituto, seria eximir o Estado da prestação, a que está obrigado pela sua própria razão de ser, fazendo recair sôbre o demandante as conseqüências da desídia do agente público e deixando sem solução o conflito perturbador da paz social. Já no caso do lançamento a desídia, de que resulta a incompetência, atinge o próprio Estado, que a ela dá lugar, e tem conseqüências de muito menor significação social.

4. Acresce notar que a assinação, pela legislação municipal, de um período de tempo, dentro do qual se deva necessàriamente realizar o lançamento, se inspira em óbvias razões de ordem econômica. No que concerne ao Fisco, quer permitir a previsão, em têrmos objetivos, da receita de cada exercício. No que respeita ao contribuinte, tem por fim ensejar um levantamento periódico do montante dos ônus fiscais, que hão de pesar sôbre a sua economia.

5. Não colhe opor a essa limitação, que o prazo prescricional dos créditos fiscais vai muito além do período estabelecido para o exercício da atribuição de lançar. O Município é livre de organizar o seu sistema arrecadador, como se lhe afigure conveniente. Se o faz limitando, no tempo, as possibilidades de lançar o contribuinte, fá-lo abrindo mão do período de validez assegurado pela legislação civil aos seus créditos.

Além disso o prazo prescricional supõe obrigação vàlidamente constituída. Uma vez que a obrigação não chegou a ter vida regular, a constituir-se jurìdicamente pela emissão do título respectivo, não há cogitar de prescrição.

6. Também o princípio da anuidade dos tributos, que é de natureza constitucional (Constituição federal, art. 141, § 34), se mostra incompatível com a possibilidade de realizar ou repetir o lançamento de impôsto referente a um exercício, em exercício seguinte. No sistema brasileiro, diz Bilac Pinto, de *orçamentos anuais*, nas três órbitas administrativas — União, Estados e Municípios — o princípio da *anualidade do Impôsto* está visceralmente ligado ao da *anuidade do lançamento*, donde conclui que o lançamento correspondente a determinado ano fiscal sòmente dentro dêle pode ser feito" (*Rev. Forense*, vol. 94, pág. 474). E tanto isto é certo, quanto o princípio da anuidade conta entre os seus objetivos o de ritmar a carga tributária, incidente sôbre a economia do contribuinte, com a receita de períodos determinados, de sorte que, ao exercício fiscal corresponda o balanço anual das pessoas naturais ou jurídicas tributadas. Ora, não havendo limite, no tempo, para lançar, nada impediria que se acumulassem, para afinal surgirem de uma vez, lançamentos referentes a diversos exercí-

cios. E então já o sentido econômico da anuidade da tributação, no que diz com a preservação da economia privada, estaria por terra. O tributo poderia converter-se em fator de ruina para o contribuinte, pela ação perturbadora dos ônus fiscais acumulados.

7. Ainda quando excetua da prévia inclusão no orçamento os impostos de guerra e a tarifa aduaneira, a Constituição federal não nos quer subtrair ao princípio da periodicidade do lançamento (art. 141, § 34, *in fine*). O objetivo é apenas permitir a sua instituição ou majoração, com ônus fiscais, mesmos já em curso o exercício financeiro. De sorte que, apesar de sobrevindos após a entrada em vigor do orçamento, êles não incidirão sôbre atividades pretéritas e sim sôbre atividades atuais ou futuras, o que conduz, pràticamente, à anuidade.

8. Sòmente numa hipótese se concebe o lançamento após o exercício, ao qual corresponde a obrigação tributária. E' no de impôsto que, por sua natureza especial e complexa, não permita ao Fisco ater-se ao ritmo dos lançamentos anuais. Tal sucede com o impôsto sôbre a renda (Reg. do Impôsto sôbre a Renda, aprovado pelo dec. n.º 15.028, de 13 de março de 1944, art. 188).

Todavia, por isto mesmo, a lei cogita de um prazo específico para a prescrição do *direito de proceder ao lançamento* e de outro para a prescrição da dívida já lançada (Reg. cit., arts. 188, § 1.º e 189). Há um lapso de tempo, após o decurso do qual o indivíduo se sente ao abrigo de lançamentos acumulados.

9. Nem a natureza declaratória que se confere ao lançamento, fazendo remontar a origem da obrigação de pagar à ocorrência do fato tributável, invalida êsse conjunto de razões.

E' o que bem se pode ver analisando a formação do crédito fiscal.

10. A obrigação de contribuir para a Fazenda Pública, através dos impostos, se condiciona à ocorrência de circunstâncias, que a legislação tributária descrimina (a aquisição de um imóvel, por ato *inter-vivos* ou *causa-mortis*, a importação ou exportação de u'a mercadoria, a assinatura do instrumento de um ato jurídico, a auferição de uma renda ou de um conjunto de rendas, etc.) e à constatação delas e da sua repercussão em têrmos pecuniários, conforme previsto na lei, pelos agentes do Fisco.

Ali há o *fato tributável* ou *fato gerador do impôsto*. Um fato só ou um conjunto dêles, conforme a natureza do tributo de que se trata. São fenômenos da vida econômica aos quais a legislação confere determinada significação, do ponto de vista tributário, declarando os seus participantes obrigados a recolhimentos variáveis, segundo certas classificações e discriminações.

Aqui há o lançamento. O Fisco, verificando, em relação a cada indivíduo, a ocorrência do fato gerador e lhe medindo as repercussões, conforme previsto na lei, declara aquêle obrigado a pagar tal quantia, correspondente a tal impôsto.

11. Mas, conquanto, uma vez consumado o fato ou conjunto de fatos dados pela lei como gerador do dever de contribuir, o indivíduo se possa dizer potencialmente obrigado para com o Erário, no sentido de que o pressuposto econômico da incidência já se consumou, a obrigação de pagar só se exterioriza, só tem existência jurídica, quando proclamada e definida em têrmos precisos no lançamento. O indivíduo poder-se-á dizer obrigado subjetivamente perante a Fazenda Pública, mas só após o lançamento a sua obrigação se objetiva, se torna formalmente existente, ou seja, se torna exigível, exequível. Se o lançamento não cria o dever de pagar (tanto que apurada a inexistência de fato gerador a êle correspondente, a obrigação nêle exteriorizada é nula por falta de causa), é, no entanto, o ato que lhe dá juridicidade (tanto que, antes dêle ou sem êle, não é possível compelir o indivíduo a pagar, apenas porque ocorrente o fato

ao qual a lei atribui o poder de gerar ou autorizar a incidência).

12. Destarte, quando se diz que a obrigação tributária nasce com o fato gerador, é no sentido de que a ocorrência dêste fixa os elementos para a declaração da incidência : a lei posterior não o pode sujeitar a tributo maior do que o estipulado na lei da sua data: a lei posterior, que reduza a alíquota a êle referente, não prejudica o montante do crédito fiscal, segundo a lei do momento da sua ocorrência, etc. Não se quer significar que ela prescinda, para formalizar-se, do ato administrativo do lançamento, pois êste "constitui o título legal e obrigatório para a percepção do impôsto" (Feye e Cardyn, "*Procédure Fiscale Contencieuse*", 1944, pag. 108-109), o "momento essencial, ou antes indispensável, para traduzir em ato o mandamento da norma tributária" (Aster Rotondi, *Appunti sul'Obbligazione Tributaria*, 1950, pág. 75).

Mais incisivo ainda é o ponto de vista de Jèze, que, sem ressalvar a prevalência do fato gerador, sob certos aspectos, na formação do dever de contribuir, dá o lançamento, pura e simplesmente, como o ato criador do crédito fical;

"*A manifestação de vontade* pela qual o agente administrativo competente decide, *nos prazos e pelas formas prescritas na lei orgânica do impôsto*, que tal indivíduo o qual preenche as condições legais (*fato gerador do impôsto*) é considerado devedor ao fisco, de tal quantia, a título de tal impôsto, é o *ato criador da dívida de impôsto*" (*O Fato Gerador do Impôsto*, "Rev. Dir. Administrativo", vol. II, pág. 52).

14. Mesmo os autores que sublinham o caráter declaratório do lançamento, lhe reconhecem um papel decisivo na individuação e na formalização da obrigação tributária.

Rubens Gomes de Sousa, o lúcido especialista brasileiro que entre êles se alinha, escreve :

"O fato gerador, por si só, não basta para criar a obrigação tributária em espécie, constituindo ao contrário apenas um fato, como o nome indica, sem conseqüências jurídicas necessárias, as quais surgirão como resultado da atividade administrativa desenvolvida com base no mesmo fato e como decorrência dêle (*Estudos de Direito Tributário* 1951, pág. 167).

Pugliese, também defensor do conceito do lançamento como ato declaratório, afirma que a Administração não pode "fazer valer a sua pretensão sem o acertamento dos pressupostos materiais previstos pela lei para o nascimento da obrigação" (*Istituzioni di Diritto Finanziario — Diritto Tributario*, 1957, pág. 134) e Giannini, outro financista de ponto de vista idêntico, considera o lançamento "um momento insuprimível" na construção da obrigação tributária (*II Rapporto Giuridico d'Imposta*, 1937, pág. 230).

14. O lançamento, como ato de individualização da obrigação tributária, há de reportar-se à legislação vigente à sua data. Como ato administrativo, como ato de execução das leis de impôsto, será válido apenas enquanto conforme a essas leis. Delas se distanciando, por imposição de alíquotas superiores aos limites máximos previstos será inoperante. Será um ato destituído de juridicidade, pois criará uma obrigação em desacôrdo com a lei. Praticando-o, a autoridade fiscal terá ultrapassado o âmbito executivo, próprio da sua ação, para superpor-se à regra legal.

E, se não bastasse a natureza executiva do lançamento, a excluir a possibilidade de desajustamento entre êle e a lei, aí estaria o art. 141, parágrafo 34, da Constituição, vinculando todos os tributos, na sua origem, a ato legislativo, para deixar evidente que o lançamento, em base superior à das leis tributárias vigentes na sua data, carece de validez.

"Segundo quesito : Constitui obrigação do contribuinte pagar impôsto em base constante de lei não publicada à época do respectivo lançamento" ?

15. Tôdas as obrigações públicas nascem da lei. Seja diretamente, como

é o caso das obrigações, que se traduzem em prestações negativas (proibições), seja mediatamente, como ocorre, em regra, com as de natureza positiva, que exigem a prática de um ato administrativo para que se concretize o dever de prestar. E essa essencial vinculação à lei, tem a sua base no preceito constitucional do art. 141, § 2.º :

"Ninguém pode ser obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude da lei".

16. Daí resulta que tôda exigência imposta ao administrado — fazer, não fazer, suportar, ou dar — sem amparo em texto legal ou equivalente (muitos regulamentos ou decretos se conhecem no nosso direito positivo, baixados durante a vigência das Constituições de 1891 e 1937, que têm fôrça de lei, ora porque resultantes de autorização legislativa, ora porque de finalidade complementar), representa um abuso de poder e autoriza a repulsa do pretenso obrigado.

17. Êsse princípio de vinculação à lei, que é geral, como se disse, aparece especìficamente reafirmado, pela Constituição da República, no que concerne à obrigação tributária, quando, no art. 141, § 24, estatui que *nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei o estabeleça*. A reiteração especial, que jurìdicamente nada acrescenta à regra do § 2.º do mesmo artigo, há pouco citado, sublinha, no entanto, a preocupação do legislador constituinte de resguardar o indivíduo contra certas tendências abusivas do Fisco.

18. Se não há dúvida, por conseguinte, de que, em face do nosso sistema constitucional, ninguém pode ser compelido a contribuir para o Tesouro Público, senão em virtude de lei, é fôrça inferior que o lançamento terá de ser sempre um ato de aplicação do direito positivo. Não pode existir autônomamente. Terá de basear-se em algum texto de lei.

19. Mas quando se diz que terá de basear-se em texto de lei, é óbvio que se quer significar em texto de lei vigente ao tempo do fato ou fatos, dos quais se infere o dever tributário. Porque um ato legislativo não vigorante à data do fato sujeito a imposição (lei revogada, ou já exausta na sua obrigatoriedade, seja pelo decurso de certo lapso de tempo, seja por ter atingido a sua finalidade especial; lei ainda não vigente por condicionada a sua vigência ao decurso de um prazo, ou à ocorrência de uma condição), não pode reger êsse fato. Sem vigência, o que vale dizer, sem fôrça obrigatória, não há cogitar dela como base para a prática de um ato jurídico. Ela terá regido situações jurídicas, ou virá a regê-las, mas, *atualmente*, não nas pode reger. Para as situações de que se cogita no presente *já não* é lei ou *ainda* não é lei.

20. Ora, a publicação é um fato indispensável à atuação da lei sôbre a comunidade. Antes dela a lei será, pela promulgação, um ato perfeito e acabado, mas adstrito, nos seus efeitos, à órbita interna do organismo estatal. Não obrigará. Não existirá para a massa dos indivíduos (Lei de Introdução ao Código Civil, art. 1.º; Subiabre, *La Promulgation y la Publication de la Ley*, 1941, pág. 210-211; Ramirez, *Derecho Constitucional Mexicano*, 1949, pág. 362; Vedel, *Droit Constitutionnel*, 1949, pág. 489; Duguit, *Traité de Droit Constitutionnel*, 1924, vol. IV, pág. 646; Amorth, *La Costituzione Italiana*, 1948, pág. 142).

21. Não se pode dessarte, falar em obrigação tributária para quem quer que seja, se o lançamento se baseia em lei ainda não publicada, o que vale dizer, não vigente, não incorporada à ordem jurídica normativa. A exigência de tributo proveniente de um tal lançamento será arbitrária e abusiva porque inconstitutcional (Constituição federal, art. 141, § 34, prim. parte).

"Terceiro quesito : Quais os efeitos de código tributário que tenha sido elaborado e publicado com desatenção às normas que disciplinam a sua elaboração e publicação, notadamente em face de dispositivos constitucionais, da Lei Orgânica das Municipalidades e do

Decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940 ?"

22. O processo de elaboração dos atos legislativos não é arbitrário. As Constituições costumam vinculá-lo a certas normas; sôbre a iniciativa, às vêzes restrita a uma das câmaras ou cometida privativamente ao Poder Executivo; sôbre a casa do Congresso onde a discussão se deve iniciar, quando o projeto decorra de iniciativa do Executivo; sôbre a emendação e revisão pela segunda câmara a pronunciar-se; sôbre a renovação de iniciativa (Constituição federal, arts. 67 e 72, comb. com o 66); sôbre a discussão e votação através de comissões com representação de todos os partidos, que se substituem ao plenário (Constituição italiana, art. 72), sôbre a interferência necessária das comissões (Constituição francêsa, art. 15; Constituição italiana, art. 72), etc. Essas normas representam limitações à auto-determinação das câmaras legiferantes. Têm por finalidade, nuns casos, assegurar melhor funcionamento à máquina do Estado, trazendo o Poder Executivo a cooperar na elaboração legislativa em setôres, que dizem de perto com o desempenho da sua missão. E' o que sucede quando postas na dependência de iniciativa do Presidente da República as leis, que criem empregos em serviços existentes, aumentem vencimentos ou modifiquem, no decurso de cada legislatura, a lei de fixação das fôrças armadas (Constituição federal, art. 67, § 2.º). Noutros casos, o objetivo das regras prescritas à elaboração legislativa é aprimorar o *processo* de feitura das leis (imposição de exame por comissões, etc.).

23. A infração das restrições assim criadas à forma de exercício da função legislativa ordinária, dá lugar à objeção de inconstitucionalidade.

24. Dir-se-á, talvez, que o texto legal elaborado com infringência das regras constitucionais, não afetando, em conseqüência dessa infração, direito daqueles que a Constituição confere, discriminadamente, aos habitantes do país, não há como lhe opor a exceção de inconstitucionalidade. Esta só teria oportunidade se ferido algum dos direitos especificados pela Constituição como próprios do indivíduo.

A objeção, entretanto, é de refutar-se.

Havendo um processo constitucional para a elaboração das leis, não serão legítimas, não serão leis jurìdicamente, os atos do Congresso que se elaborarem com desobediência a êsse processo. E se a atividade do indivíduo só está sujeita, por parte do Estado, às limitações ou ônus provenientes das leis, quando o ato restritivo, que se apresente exteriormente como lei, seja de formação irregular, cabe-lhe o direito de desconhecer as limitações ou exigências nêle assentes. Alegará que êsse ato não é lei e, dessarte, não pode obrigá-lo.

Não entende de modo diferente Lúcio Bittencourt, quando, na sua primorosa obra sôbre *O Contrôle Jurisdicional da Constitucionalidade das Leis*, analisa, como vício do ato legislativo, a inobservância das formas constitucionalmente prescritas :

"O Poder Judiciário, a quem incumbe a guarda da Constituição, pode e deve entrar no exame de *tôdas* as exigências relativas ao processo de feitura das leis. Nenhum só aspecto dessa elaboração pode ser subtraído à competência do Judiciário, muito embora êste, por falta de meios de prova, não possa formar convição sôbre o assunto, em certos casos especiais".

.....

"Êsse poder dos tribunais não tem limites : é supremo como a própria lei de que promana".

.....

"Demonstrada a omissão na observância do processo prescrito pela Carta Política, ou a transgressão das normas estabelecidas, o ato deve ser considerado inválido" (ed. de 1949, pág. 78 e 79).

25. Se, por determinadas razões, além dos preceitos da Constituição outros houver, de graduação hierárquica maior que a das leis em geral, instituindo regras às quais se deva submeter

a elaboração destas, *mutatis mutandis*, pelas mesmas razões antes expedidas, o exercício da função legislativa com a infringência delas tornar-se-á ilegítimo. E ao indivíduo ficará, igualmente, opor essa ilegitimidade em face dos anos da respectiva execução.

26. O problema ocorre, sobretudo nos regimes federativos, onde, como entre nós, se consagram três esferas de competência legislativa (federal, estadual e municipal), ora independentes entre si, ora condicionado o exercício das de âmbito político e territorial menor às de âmbito político e territorial mais importante.

Quando a Constituição, por exemplo, reserva à União Federal legislar sôbre determinada matéria e deixa aos Estados a edição do direito supletivo a respeito, as leis estaduais ficam adstritas aos limites, explícitos ou virtuais, inferidos do exercício da competência primária do Congresso.

Quando a legislação estadual básica dos Municípios prescreve normas à vida municipal, as atividades das câmaras de vereadores ficam vinculadas a essas normas.

Negar essa submissão dos Estados à União, e dos Municípios aos Estados, será dividir em setôres estanques o organismo harmônico e uno do Estado-federal, o que não se compadece com a natureza dêste, expressa numa articulação sinérgica e interdependente de competências e atividades, dentro de uma tríplice gradação de poderes — da União, do Estado, do Município.

27. No caso sob consulta, a Constituição estadual, como lei básica da organização política interna do Estado do Rio, a Lei Orgânica dos Municípios, como ato legislativo disciplinador dos aspectos da vida municipal comuns a todos êles, e o decreto-lei n.º 2.416, de 17 de julho de 1940, que, embora emanado do Poder Legislativo federal quando estavam os Estados sob intervenção, subsiste, residualmente, naquilo em que consubstancia princípios gerais de direito financeiro (Constituição federal, art. 5.º, n.º XV, letra *b*), são textos de graduação jurídica superior, condicionadores das atividades dos órgãos legislativos municipais.

A infração de preceito de qualquer dêles torna injurídico, portanto, o exercício dessas atividades. E as leis assim elaboradas, atos jurìdicamente ilegítimos, não podem dar origem a obrigações de qualquer natureza, para o indivíduo, inclusive, portanto, a obrigações tributárias.

E' o que nos parece. Rio, 27 de novembro de 1952.

M. Seabra Fagundes, Advogado no Distrito Federal.