# O VENCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A MORA DO CONTRIBUINTE

AURÉLIO PITANGA SEIXAS FILHO*

*Vencimento originário. O lançamento ordinário. O lançamento direto extraordinário. O recursos administrativos. A consulta.*

## 1. *Introdução*

O termo inicial para o cálculo dos juros de mora não tem encontrado uma uniformidade de entendimento, quer pelos julgadores administrativos ou judiciais, quer por parte da doutrina.

Para uma apreciação adequada do problema, há necessidade de se especificar precisamente o vencimento originário da obrigação tributária, e as conseqüências que podem ser provocadas no vencimento originário pelo lançamento tributário e pelos recursos administrativos que examinam a legalidade do lançamento tributário.

## 2. *Obrigação tributária e crédito tributário*

A obrigação tributária, como uma obrigação *ex lege,* cuja fonte é a lei, nasce quando determinados fatos previstos ou definidos em lei ocorrem no mundo real.

Adotando-se a nomenclatura do Código Tributário Nacional, a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, sendo denominado de fato gerador os fatos previstos em lei cuja ocorrência no mundo real irá provocar o nascimento da obrigação tributária.

* Professor na Fundação Getulio Vargas

Ainda de acordo com o CTN, a obrigação tributária se constitui (formaliza) em crédito tributário com a efetivação do lançamento tributário, que é um 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível (art. 142).

Assim, crédito tributário significa a obrigação tributária após ser efetivado o correspondente lançamento, e a obrigação tributária tem nascimento com a ocorrência do respectivo fato gerador, definido em lei (art. 113, § 1º).

## 3. *Vencimento originário da obrigação tributária*

Como uma decorrência lógica de a obrigação tributária ser uma obrigação legal, o vencimento originário da obrigação tributária é uma conseqüência de mandamento legal definindo o momento em que deve ser pago, ordinariamente, o tributo.

Todos os tributos têm um momento ordinário de pagamento, um vencimento originário, como expressado no art. 160 do CTN:

"Quando a legislação tributária não fixar o tempo de pagamento, o vencimento do crédito ocorre trinta dias depois da data em que se considera o sujeito passivo notificado do lançamento".

Nestas condições, o vencimento originário da obrigação tributária será determinado pelo legislador ordinário em dependência com o fato gerador, sendo que o momento ordinário de pagamento do tributo somente será transferido para trinta dias após a data da notificação do lançamento, quando inexistir esse "tempo de pagamento legal".

Antecipadamente, portanto, pode ser apresentada uma conclusão que será demonstrada mais especificamente adiante, de que as decisões administrativas em julgamento de recursos administrativo-fiscais não têm qualquer efeito jurídico no sentido de alterarem o vencimento da obrigação tributária.

### 3.1 O tempo de pagamento dos tributos

Examinando-se isoladamente a legislação de alguns tributos, verifica-se que independe de notificação de lançamento, o pagamento dos seguintes impostos:

O imposto sobre produtos industrializados (IPI) e o imposto sobre circulação de mercadorias (ICM) têm um prazo a partir da ocorrência do fato gerador (saída do estabelecimento) para que o sujeito passivo efetive o

pagamento do imposto que considerar devido, sem qualquer participação ou autorização de autoridade fazendária.

O pagamento do imposto de importação, e, por decorrência, do imposto sobre produtos industrializados, incidentes sobre mercadorias importadas, deve ser efetuado no dia em que o sujeito passivo registrar na repartição fazendária a declaração de importação correspondente aos impostos que estiver pagando, já que, ordinariamente, o dia da ocorrência do fato gerador do imposto de importação é fixado pelo registro da respectiva declaração de importação.

Então, após serem pagos os impostos incidentes na importação, a declaração de importação será entregue a agente do Fisco para conferência documental e física da mercadoria estrangeira, e comprovação do acerto do pagamento antecipadamente efetuado.

Distingue-se o pagamento antecipado dos impostos de importação e do IPI sobre mercadorias estrangeiras do pagamento antecipado do IPI e ICM incidentes em mercadorias nacionais, pois no pagamento antecipado do imposto de importação, sempre, a autoridade fazendária irá examinar o acerto do cálculo efetuado, homologando, então, o pagamento; enquanto no segundo caso, a homologação do pagamento, ou sua impugnação, é um fato incerto e aleatório.

Em ambos os casos, porém, o pagamento inexato ou insuficiente, acarretará a obrigatoriedade de pagar a parte complementar com os encargos legais moratórios e penais considerados desde o momento em que deveria ter sido pago, originariamente, esta parte complementar, isto é, desde o vencimento originário da obrigação de pagar.

No imposto de renda referente à pessoa jurídica, também ocorre pagamento prévio sem autorização da Fazenda e sem lançamento tributário, não só anteriormente à entrega da declaração de rendimentos (duodécimos antecipados) como posteriormente, sendo que a mera recepção da declaração de rendimentos pela Fazenda não configura nem caracteriza lançamento tributário, nem pode ser, conseqüentemente, notificação de lançamento tributário.

Nessas hipóteses examinadas, o vencimento originário da obrigação tributária ou o tempo do pagamento independe de qualquer lançamento tributário, sendo mera decorrência de prazo estabelecido normativamente a partir do fato gerador correspondente.

De acordo com o Código Tributário Nacional, seriam casos de "pagamentos antecipados sujeitos à homologação da Fazenda", inadequadamente denominados como "lançamento por homologação" (art. 150).

### 3.2 Pagamento dependente de notificação de lançamento

Para alguns poucos tributos, o momento ordinário do pagamento depende da notificação de lançamento, que servirá de termo inicial dos encargos moratórios.

Neste caso encontram-se os tributos submetidos a lançamento direto ordinário (para distinguir do lançamento direto extraordinário, decorrente de ação fiscal) em que sendo a Fazenda possuidora de cadastro, não só dos sujeitos passivos, como também das respectivas matérias tributáveis, periodicamente, emite notificação de lançamento para que seja efetuado o pagamento.

Neste caso, então, a notificação de lançamento será condição essencial e necessária para o pagamento, somente após a qual recairá o sujeito passivo em mora.

A taxa rodoviária única e o imposto predial do município do Rio de Janeiro são exemplos de tributos submetidos a lançamento direto ordinário.

Outra hipótese em que a notificação de lançamento serve para marcar o prazo do momento ordinário de pagamento, encontra-se no denominado "lançamento por declaração", cujo modelo pode ser o imposto de renda da pessoa física.

Este lançamento distingue-se do lançamento direto ordinário, no dever que possui o sujeito passivo de prestar declaração de rendimentos anteriormente à notificação de lançamento.

Assim, cumprido regularmente o dever de prestar declaração de rendimentos pelo sujeito passivo, a Fazenda deverá, então, emitir a notificação de lançamento, condição necessária para o pagamento do imposto.

Quando a notificação de lançamento não puder ser emitida ordinariamente, por descumprimento do dever de entregar tempestivamente a declaração de rendimentos, o vencimento originário da obrigação de pagar não fica postergado indefinidamente, porém ocorrerá no mês seguinte ao de encerramento do prazo de entrega da declaração de rendimentos, conforme determina o art. 31 da Lei nº 4.154/62, e art. 420 do RIR, e integralmente, sem direito à divisão em cotas, conforme o § 2º do art. 420 do RIR.

Todos os tributos, então, possuem um prazo de vencimento originário, demarcado a partir da ocorrência do fato gerador, dependente, porém, do sujeito passivo cumprir, ordinariamente, seus deveres ou obrigações determinados em lei.

O prazo do vencimento originário ou o tempo do pagamento são improrrogáveis, salvo, como é óbvio, disposição expressa de lei especial, ou ato administrativo normativo emitido com autorização legal.

Nestas condições, sempre que o tributo tenha que ser pago após a ultrapassagem do dia do vencimento originário, não há como deixar de cobrar os juros de mora, sempre devidos nos termos do art. 161 do CTN, cuja redação é a seguinte:

"O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta lei ou em lei tributária."

No mesmo sentido é o art. 2º da Lei nº 5.421, de 25 de abril de 1968, no que tange aos tributos federais.

Ora, examinando-se o Código Civil quanto à mora nas obrigações convencionais, percebe-se uma semelhança muito grande com a mora na obrigação tributária, visto que o art. 960 determina que:

"O inadimplemento da obrigação, positiva e líquida, no seu termo, constitui de pleno direito em mora e devedor. Não havendo prazo assinado, começa desde a interpelação, notificação ou protesto."

O prazo assinado do Código Civil equivale ao tempo de pagamento determinado por lei para o pagamento do tributo, tornado obrigação líquida pelo próprio responsável pelo pagamento, também conforme determinação legal.

A necessidade de interpelação, notificação ou protesto, quer para a obrigação tributária, quer para a obrigação contratual, somente existe quando não houver expresso tempo para o pagamento, determinado pelas respectivas fontes da obrigação.

Enquanto o termo inicial para contagem dos juros de mora é o dia seguinte ao do vencimento originário, a correção monetária do valor originário do tributo tem seu termo inicial na dependência de ser o pagamento exigido por lançamento *ex-officio* ou não.

Quando o pagamento do tributo for exigido por lançamento direto extraordinário ou cobrança suplementar, o termo inicial da correção monetária recairá em 1º de janeiro do ano seguinte ao exercício financeiro a que corresponder o tributo devido (Lei nº 4.862/65, art. 15, § 3º).

Quando o pagamento do tributo não decorrer de lançamento *ex-officio* ou cobrança suplementar, o termo inicial da correção monetária será a partir do vencimento originário da obrigação de pagar, se não for efetuado o pagamento dentro do trimestre seguinte ao vencimento originário.

4. *O lançamento direto extraordinário e o vencimento originário da obrigação tributária*

Como é bem acentuado pelo art. 160 do CTN, o tempo de pagamento do tributo independe da notificação de lançamento, assim como o "prazo assinado" das obrigações convencionais independe de qualquer notificação ou interpelação para efeitos da mora.

Ainda de acordo com o art. 160 do CTN, somente quando a legislação ordinária silenciar na fixação de um tempo de pagamento, a notificação de lançamento passará a possuir o efeito jurídico de determinar o vencimento originário da obrigação tributária, neste caso transformada em crédito tributário.

Poucos tributos ainda dependem de notificação de lançamento como termo da obrigação de pagar, como já visto anteriormente, entre eles o imposto predial, submetido à técnica do lançamento direto ordinário, e o imposto de renda da pessoa física, submetido à técnica do lançamento por declaração, desde que, nesta última hipótese, a declaração seja entregue tempestivamente.

Nestas condições, quando o sujeito passivo descumprir a obrigação de pagar antecipadamente, ou pagar erradamente parte do débito, ou não cumprir o dever de prestar declaração, quando necessária para o pagamento, a Fazenda tem a obrigação de cobrar o tributo não pago ou insuficientemente pago, através de um procedimento administrativo que resultará no lançamento direto extraordinário.

O lançamento direto extraordinário, como resultado de uma ação fiscal interna (cobrança suplementar) ou externa (auto de infração) deverá verificar a ocorrência de um fato gerador, identificar um sujeito passivo, determinar a matéria tributável, calculando, por conseqüência, o tributo que deixou de ser pago no dia do seu vencimento originário.

O lançamento direto extraordinário constituirá um ato administrativo, com existência jurídica própria, a partir do momento que lavrado por agente administrativo competente.

Porém, este ato administrativo já existente, e válido, pois conforme à lei, somente produzirá os efeitos jurídicos que lhe são próprios, isto é, poder de

exigir os tributos que não foram pagos no dia do vencimento originário respectivo, quando for devidamente notificado ao sujeito passivo da obrigação tributária.

Assim, o lançamento direto extraordinário, além de existente e válido, passa a ter eficácia, possuindo o efeito jurídico de poder exigir os tributos devidos e não pagos pelo sujeito passivo.

Entretanto, esta exigibilidade decorrente da existência de um ato administrativo válido não vem a *constituir,* de forma alguma, qualquer obrigação nova para o sujeito passivo, nem *constituir* qualquer direito novo para o sujeito ativo.

O lançamento direto extraordinário vem apenas *declarar* a existência de uma obrigação tributária que não foi paga no dia do seu vencimento originário, sendo assim, um ato administrativo de *natureza meramente declaratória.*

Como ato jurídico administrativo de natureza declaratória, os efeitos jurídicos da notificação do lançamento direto extraordinário retroagem (efeitos *ex-tunc*), até o dia do vencimento originário da obrigação de pagar, momento este fixado por lei, como já visto, e que a partir do qual, se não efetuado o pagamento, fica o sujeito passivo constituído em mora.

Portanto, a mora é conseqüência inevitável do não-pagamento da obrigação tributária no seu vencimento originário, como determinado na lei, ou, eventualmente, na notificação de lançamento, ordinariamente efetuada, não sendo resultante, nunca, a mora, da notificação do lançamento direto extraordinário, cuja função é declarar a existência de um descumprimento de obrigação nascida da lei, e exigir, conseqüentemente, o seu cumprimento.

Nestas condições, o lançamento direto extraordinário nunca pode ter o efeito de constituir em mora o sujeito passivo; possuirá, isto sim, o efeito jurídico de declarar a sua mora, cujo termo será o vencimento originário da obrigação tributária.

### 5. *O controle da legalidade do lançamento e o efeito suspensivo dos recursos administrativos*

Por sua própria natureza, o lançamento direto extraordinário, como ato jurídico declaratório, possui efeitos retroativos ao dia do vencimento ordinário da obrigação tributária.

Mesmo quando o lançamento direto extraordinário configure um ato administrativo composto, a sua natureza declaratória não sofre qualquer alteração.

O lançamento direto extraordinário configuraria um ato administrativo composto, quando, para ter efeito contra o sujeito passivo, necessitasse, após ser lavrado por agente fiscal, de homologação por autoridade superior a este.

O retardamento da homologação, à medida que retardasse a exigibilidade do lançamento direto extraordinário, nenhum poder teria de prorrogar o vencimento originário da obrigação tributária, tendo em vista o seu efeito retroativo, em decorrência de ser ato meramente declaratório.

O mesmo se pode dizer do lançamento direto extraordinário, quando ato administrativo simples e não dependente de qualquer homologação, e que tenha sua exigibilidade suspensa por efeito de um recurso administrativo, possuidor deste efeito paralizante.

O controle da legalidade do lançamento direto extraordinário, provocado por recursos administrativos, à medida que suspende a exigibilidade deste ato administrativo visando sua confirmação ou denegação por autoridade superior, não modifica a natureza declaratória, e seu efeito retroativo, do lançamento direto extraordinário.

Uma coisa é a suspensão da exigibilidade do lançamento direto extraordinário resultante de um recurso administrativo, e outra coisa, bem diferente, é o efeito suspensivo no implemento de uma obrigação quando submetida a uma condição.

De acordo com os arts. 116 e 117 do Código Tributário Nacional, o nascimento da obrigação tributária poderá ser dependente de uma condição suspensiva, quando a ela estiver sujeita a ocorrência do fato gerador.

Assim, a obrigação tributária só será devida, somente poderá ser exigida, quando ocorrer o fato gerador pelo implemento da condição suspensiva.

Neste caso, a mora do devedor, ou o vencimento originário da obrigação tributária, é dependente de ocorrer o fato gerador que, por sua vez, é dependente do implemento de uma condição suspensiva.

Equivalentemente, temos no Código Civil o art. 953 nos seguintes termos: "As obrigações condicionais cumprem-se na data do implemento da condição, incumbida ao credor a prova de que houve ciência ao devedor".

Por sua própria definição, art. 14 do Código Tributário Nacional, o lançamento tributário vai exigir o tributo devido pela ocorrência do fato gerador.

Enquanto não verificado o fato gerador por inocorrência da condição suspensiva, o tributo ainda não é devido, não podendo ser exigido, conseqüentemente, por qualquer lançamento tributário.

Nestas condições, a suspensão da exigibilidade do lançamento tributário, provocada por um recurso administrativo que possua tal efeito por força de

lei, visa permitir o exame da validade deste ato administrativo, isto é, se ocorreu ou não o fato gerador da obrigação tributária, se ocorreu de acordo com a previsão legal, em suma, permitir o confronto do lançamento tributário com a Lei, antes de ser pago o tributo por ele exigido

Julgado válido o lançamento direto extraordinário, porque conforme à lei, e ficando restaurada a sua exigibilidade através de nova notificação ao sujeito passivo, a sua natureza declaratória em nada fica modificada, continuando a exigibilidade do tributo devido, com efeito retroativo desde o seu vencimento originário.

Ou o lançamento direto extraordinário está conforme à lei, ou é ilegal. Na parte em que é ilegal, nulo será o lançamento porquanto inexistente a obrigação tributária.

Tendo julgado o lançamento direto extraordinário conforme à lei, será devido o pagamento do tributo, com efeitos jurídicos *ex-tunc,* desde o vencimento originário, tantos sejam os julgamentos que tiver que sofrer o referido lançamento.

Desejando o sujeito passivo da obrigação tributária discutir a validade do lançamento tributário sem recair em Mora, nada mais simples do que depositar a quantia em discussão, dentro do prazo do vencimento originário.

Conseqüentemente, nada de abusivo pode ser apontado contra a regra "solve et repete", forma natural e ordinária de se discutir a validade do lançamento tributário, sem incidir em Mora o devedor.

## 6. *A consulta e seus efeitos em relação à obrigação de pagar o tributo, os juros de mora e a correção monetária*

O oferecimento de consulta às autoridades federais, nos termos do Decreto nº 70.235/72, não altera o dia do vencimento originário da obrigação de pagar o tributo, juros de mora e correção monetária, conforme o art. 49 deste decreto:

"A consulta não suspende o prazo para recolhimento de tributo retido na fonte ou autolançamento antes ou depois de sua apresentação, nem o prazo para apresentação de declaração de rendimentos".

Nestas condições, a solução dada à consulta que seja desfavorável ao contribuinte, produzirá efeitos retroativos, devendo ser exigido o tributo a partir do dia do seu vencimento originário, e, conseqüentemente, com juros de mora e correção monetária, a partir da mesma data.

Porém, o tributo que tenha deixado de ser retido na fonte ou pago antecipadamente, em virtude de uma decisão específica de primeira instância favorável à consulente, não mais poderá ser exigido pela Fazenda, em decorrência de uma decisão de segunda instância, que, mudando ou alterando critérios jurídicos, venha a nular a decisão de primeira instância.

Os arts. 50 do Decreto nº 70.235/72 e 146 do Código Tributário Nacional geram um direito subjetivo ao contribuinte favorecido por uma decisão de primeira instância em processo de consulta, desde que a decisão de segunda instância considere devido o tributo por mudança de critérios jurídicos.

Não sendo devido o tributo que deixou de ser retido na fonte ou que não foi pago antecipadamente, por motivo da decisão favorável, obviamente, os encargos legais decorrentes do inadimplemento da obrigação tributária também não serão devidos.

De acordo com o art. 100, parágrafo único do Código Tributário Nacional, pagamento insuficiente de tributo provocado por orientação de atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas não impede a cobrança do tributo que deixou de ser pago no vencimento originário, porém exclui a imposição de penalidade, a cobrança de juros de mora e a atualização do valor monetário da sua base de cálculo.

*Bibliografia*


Alvim Agostinho. *Da inexecução das obrigações e suas conseqüências.*

Carvalho, Paulo de Barros. *Prescrição e decadência.* Editora Resenha Tributária.

Diez, Manuel Maria. *El acto administrativo.*

Guimarães, Carlos da Rocha. Verbete Dívida fiscal. Crédito Fiscal. In: *Repertório Enciclopédico do Direito Brasileiro.* v. 28.

Meirelles, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro.*

Xavier, Alberto Pinheiro. *Conceito e natureza do acto tributário.*