

# Lançamento por homologação e princípio da legalidade: contribuição ao debate sobre a questão do prazo decadencial para formalização do crédito tributário

Flávio Eduardo Di Mônico<sup>1</sup>

---

**Sumário:** 1. Introdução; 2. O estado atual do debate em torno do *dies a quo* para contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação; 3. Obrigação principal e crédito tributário; 4. Lançamento tributário: Ato declaratório ou procedimento constitutivo?; 5. O objeto do lançamento por homologação; 6. Homologação e princípio da legalidade; 7. Homologação tácita e pagamento antecipado; 8. Prazo decadencial no lançamento por homologação; 9. Conclusões; 10. Referências.

---

**PALAVRAS-CHAVE:** Lançamento por homologação. Crédito tributário. Princípio da legalidade. Decadência. Código Tributário Nacional.

---

<sup>1</sup> Agente Fiscal de Rendas; bacharel em Direito (FD/USP) e História (FFLCH/USP); doutor em Arquitetura e Urbanismo (FAU/USP); especialista em Direito Tributário (ESPGE).

## 1. Introdução

Muito embora as relações entre os mecanismos que regem o funcionamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e o fenômeno jurídico da decadência do direito de a Fazenda proceder ao lançamento de ofício venham sendo estudadas pela doutrina brasileira há décadas, e não obstante a relevância da questão no campo de estudo do direito tributário, está-se longe de se chegar a um consenso sobre a matéria.

Causa particular espécie o tema da definição do *dies a quo* para a contagem dos prazos de homologação tácita dos procedimentos apuratórios executados pelos contribuintes e a aplicabilidade, no caso, do prazo de decadência – via de regra mais dilatado e que, na prática, pode representar até um ano adicional para a Fazenda Pública efetuar lançamentos de ofício, geralmente acompanhados da imposição de penalidades. Assim, o posicionamento da doutrina e da jurisprudência tende a polarizar-se tanto na defesa da prevalência da regra de homologação tácita – mais benéfica para os contribuintes –, quanto na mitigação dos efeitos desta e, por conseguinte, na máxima extensão, no tempo, do prazo decadencial.

Tal polarização manifestou-se, em tempos recentes, na celeuma provocada por conta do entendimento do Superior Tribunal de Justiça no sentido de interpretar a aplicação das normas relativas à homologação tácita e à decadência de modo cumulativo, o que estendeu a extinção definitiva dos créditos tributários sujeitos ao lançamento por homologação pelo prazo de até dez anos.

O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, apesar de bastante imperfeito tecnicamente, conforme demonstrado profusamente pela doutrina, teve o mérito de manter aceso o debate em torno do tema da decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, cujo tratamento ainda permanece a merecer exame mais acurado.

Existe, todavia, outra importante questão, relacionada aos efeitos jurídicos da homologação – particularmente quando esta se dá de forma tácita –, mas que não tem desfrutado da mesma atenção por parte dos estudiosos do direito: trata-se da aplicabilidade das regras próprias dos tributos sujeitos a lançamento por homologação nas diversas hipóteses

em que há omissão ou erro, por parte do sujeito passivo, quanto à apuração e declaração do montante do tributo devido ou quanto ao seu pagamento antecipado.

Assim sendo, pretendemos, no presente trabalho, efetuar uma análise teórico-jurídica, por meio da revisão de parte das abordagens existentes na doutrina, do efetivo alcance do fenômeno jurídico da decadência do direito de a Fazenda Pública proceder ao lançamento de ofício dos tributos sujeitos à homologação, haja vista existir uma aparente antinomia entre o que dispõem os arts. 150, § 4º. e 173, inc. I do Código Tributário Nacional (CTN), a qual tem conduzido, no nosso entendimento, a uma equivocada ampliação dos efeitos jurídicos da homologação tácita, que não pode se prestar nem a substituir o prazo de decadência, nem a convalidar afrontas concretas a dispositivos legais, como a subtração de tributo devido.

Para tanto, buscaremos investigar a natureza jurídica do instituto do lançamento por homologação, à luz tanto dos dispositivos legais contidos no Código Tributário Nacional, quanto dos princípios jurídicos norteadores do ordenamento jurídico brasileiro, em particular o princípio da legalidade; analisar as diferenças conceituais, no contexto do nosso sistema tributário, entre os institutos da homologação tácita e da decadência, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação e investigar o alcance da homologação tácita nas diversas hipóteses relacionadas à atividade apuratória e ao pagamento antecipado do tributo.

## **2. O estado atual do debate em torno do *dies a quo* para contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos a lançamento por homologação**

Após a superação da perplexidade que caracterizou, nos anos que se seguiram à promulgação do Código Tributário Nacional, a discussão em torno da aplicabilidade das regras de contagem do prazo decadencial, sedimentou-se, com algumas variantes, o entendimento em torno da tese expressa na Súmula 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos<sup>2</sup>,

---

2 “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos cinco anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.

de que a determinação do *dies a quo* para contagem do prazo decadencial para o lançamento de ofício, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, dependeria do fator *pagamento*. Assim, caso houvesse pagamento antecipado, integral ou parcial, aplicar-se-ia a regra do art. 150, § 4º. do CTN; caso houvesse omissão total de pagamento por parte do sujeito passivo da obrigação tributária, prevaleceria a regra do art. 173, I do mesmo diploma.

Nos últimos anos, porém, tem-se verificado em parte da doutrina certa tendência no sentido da ampliação dos efeitos jurídicos do disposto no art. 150, § 4º. do CTN, de maneira a fixar, como *dies a quo* para efeito de início do prazo decadencial, invariavelmente a data de ocorrência do fato gerador.

Hugo de Brito Machado, por exemplo, após defender com bastante propriedade a tese de que o objeto da homologação prevista no art. 150, § 4º. do CTN é a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte – e não o pagamento do tributo –, sustenta que a homologação expressa pode ocorrer mesmo nos casos em que não há pagamento, devendo a autoridade administrativa, após tomar conhecimento da atividade apuratória desenvolvida pelo sujeito passivo, notificá-lo a pagar o tributo declarado<sup>3</sup>.

O jurista faz a ressalva, contudo, de que no caso de débito de tributo sujeito a lançamento por homologação, apurado e declarado pelo contribuinte, a homologação tácita não pode ser admitida para efeito de constituição do crédito tributário, conferindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade – muito embora possa, paradoxalmente, resultar na extinção do crédito tributário correspondente, haja vista que “*a homologação tácita da atividade de apuração tem apenas a finalidade de permitir que se afirme que o pagamento foi correto, adequado, capaz de extinguir a dívida tributária*”<sup>4</sup>.

3 MACHADO, Hugo B. Decadência e lançamento por homologação tácita no art. 150 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 104, mai. 2004, p. 50.

4 MACHADO, Hugo B., *op. cit.*, p. 54. Referido paradoxo consiste, exatamente, na circunstância de o autor defender a tese de que a homologação tem por objeto a apuração feita pelo contribuinte, ao mesmo tempo em que dá a entender que aquele ato, quando tácito, teria como objeto o pagamento.

Ressalva o autor, contudo, que, em não havendo pagamento antecipado e tampouco a prestação de qualquer declaração pelo sujeito passivo, nada haveria a homologar, razão pela qual, neste caso, prevaleceria a regra do art. 173, I do CTN, com fulcro no disposto no art. 149, II do mesmo diploma, quanto ao termo inicial do prazo decadencial<sup>5</sup>.

Percebe-se aqui, claramente, a aderência de Hugo Machado à chamada *teoria da informação* – a qual, fundamentada no requisito de “*conhecimento da atividade exercida pelo obrigado*”, contida no art. 150, *caput* do CTN, sustenta, no que concerne à homologação, que

*Sendo o fundamento do prazo mais curto do § 4º. do art. 150 do CTN a existência de uma possibilidade de conhecimento de atividade do contribuinte, o fenômeno ensejador dessa possibilidade não seria apenas o recolhimento efetivo do tributo, devendo também ser considerado, para efeito de aplicação desse preceito, o cumprimento prévio de uma obrigação declarativa, ainda que não tenha ocorrido o pagamento*<sup>6</sup>.

A este posicionamento doutrinário tem-se contraposto, mais recentemente, a opinião dos partidários da chamada *teoria objetiva ou do regime jurídico*, segundo a qual, para a aplicação do prazo previsto no art. 150, § 4º. do CTN, seria irrelevante a circunstância de ter havido pagamento antecipado por parte do sujeito passivo da obrigação tributária ou mesmo a execução de qualquer procedimento deste no sentido de apurar o *quantum debeatur* ou de levar ao conhecimento do ente tributante a ocorrência de fatos imponíveis.

Schubert de Farias Machado, por exemplo, entende que a aplicação do art. 150, § 4º. do CTN é incondicional para os tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo a obrigação de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa, constituindo tão somente a obrigação formal de antecipação do pagamento – e não a efetividade deste – elemento caracterizador suficiente para o início da contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador do tributo. Seguindo esta linha

5 MACHADO, Hugo B. A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 59, ago. 2000, p. 48.

6 XAVIER, Alberto. Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º., e 173, I do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, nº 55, mar./abr. 2004, p. 110.

de raciocínio, entende o autor que a falta de pagamento antecipado não desnatura o lançamento por homologação, haja vista que o objeto da homologação nesse tipo de lançamento seria a atividade apuratória desenvolvida pelo sujeito passivo e não simplesmente o pagamento, da mesma forma como defende a ideia de que, mesmo não tendo sido exercida, pelo contribuinte, qualquer atividade apuratória, ainda assim prevaleceria o prazo previsto no art. 150, § 4º. do CTN, haja vista que “*nesses casos ele [o sujeito passivo] continua obrigado a exercer a atividade de apuração e a fazer o pagamento na data determinada na lei*”<sup>7</sup>; portanto:

*O prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN é prazo de decadência para a Fazenda proceder ao lançamento dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Havendo ou não o pagamento antecipado, e mais, havendo ou não expressa informação do sujeito passivo sobre o tributo devido, é a partir da ocorrência do fato gerador que contam os cinco anos depois dos quais não mais poderá ser exigido o tributo, desde que disponha o Fisco de elementos que lhe possibilitem ter o conhecimento do fato. A falta desses elementos de exteriorização do fato gerador está prevista na ressalva posta no final do parágrafo 4º. do art. 150, que trata da ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Nessa hipótese terá a Fazenda o prazo de cinco anos para exercer seu direito de realizar o lançamento (de ofício), contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I)<sup>8</sup>.*

Similar é o ponto de vista de Alberto Xavier, que, abandonando a *teoria da informação*, aderiu em dias recentes à *teoria objetiva* e hoje defende a ideia de que o âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º e 173, I do CTN deve basear-se estritamente na modalidade de lançamento adotada pela lei para cada tipo de tributo:

*Entendemos, pois, que não deve ser a situação fática concreta (existência ou não de pagamento, total ou parcial, ou cumprimento ou não de obrigação declarativa) que determina a apli-*

7 MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por homologação e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 131, ago. 2006, p. 72.

8 MACHADO, Schubert de Farias, *op. cit.*, p. 81.

*cabilidade do § 4º. do art. 150, mas sim e tão somente o regime jurídico do tributo em causa.*

*Nesse sentido aponta decisivamente o caput do art. 150, quando se refere aos “tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”. O que é relevante, pois, é saber se, em face da legislação, o contribuinte tem ou não o dever de antecipar o pagamento, pouco importando se o dever de pagar foi ou não efetivamente cumprido, no todo ou em parte. [...]*

*Se, em harmonia com a legislação de um certo tributo a lei determina que o contribuinte efetue o pagamento, sem dever aguardar uma prévia intervenção da autoridade administrativa, o dies a quo do prazo decadencial conta-se da ocorrência do fato gerador, sem qualquer condição ou restrição adicional, como exige a correia leitura do § 4º; se, ao invés, em harmonia com a legislação, noutro tributo a lei determina que a autoridade administrativa deve proceder a um lançamento previamente ao pagamento, o dies a quo do prazo decadencial conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do inc. I do art. 173, data esta que oferece maior precisão do que da data (porventura não determinada) em que o lançamento devia ter sido efetuado<sup>9</sup>. (grifo do autor)*

Cabe observarmos, aqui, que apesar de engenhosamente construídos, os argumentos perfilhados em defesa da teoria objetiva se nos afiguram, entre outras razões que serão apontadas mais adiante no presente estudo, absolutamente incompatíveis com a disciplina legal dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, por esvaziarem a norma expressa no art. 150, § 4º. do CTN de todo seu conteúdo, em favor de uma interpretação literal e equivocada. Desnecessário lembrar que toda norma jurídica, expressa por meio de um enunciado linguístico, pretende suscitar algum tipo de modificação na realidade objetiva, ao prescrever ou vedar condutas. Ora, se o sujeito passivo, de acordo com a teoria objetiva, tem apenas o

<sup>9</sup> XAVIER, Alberto. Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n° 55, mar./abr. 2004, p. 111-2.

dever *formal* de proceder de acordo com o prescritivo legal, constituindo a mera sujeição a tal hipótese de incidência elemento suficiente para caracterizar a tributação a que está submetido como própria do lançamento por homologação, não é razoável supor que um ato administrativo que se destina a conferir eficácia plena a uma ação precedente – no caso, a apuração do tributo feita pelo particular – se manifeste sobre algo inexistente, não praticado. Por outro lado, não se nos afigura equânime ou afinada com o princípio da boa-fé que deve nortear os negócios jurídicos, a solução encontrada de deferir ao sujeito passivo um evidente benefício – o de ter reconhecidos como extintos, por força da decadência, créditos tributários a que deu origem – sem que, em contrapartida, tenha cumprido o dever de ao menos levar ao conhecimento do sujeito ativo a ocorrência do fato gerador, dando-lhe oportunidade, em sendo o caso, de exercer seu direito de proceder ao lançamento de ofício.

Outrossim, pretender que o silêncio administrativo, na forma como ocorre a homologação tácita, dê ensejo não apenas à decadência do direito de a Fazenda Pública proceder à formalização do crédito tributário, como também à extinção deste, sem que tenha havido, por parte do sujeito passivo, qualquer atividade – seja ela a apuração e a declaração do montante devido, seja o pagamento antecipado –, significa, no mínimo, afrontar a lógica e o bom senso, pois tratar-se-ia, aqui, de reconhecer a possibilidade da ocorrência de efeitos destituídos de qualquer causa!

De todo modo, o dissídio doutrinário que em linhas gerais acima expusemos basta para demonstrar quão aberta permanece a interpretação dos complexos mecanismos que regem a extinção do crédito tributário nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, pois muito embora se perceba certo esforço doutrinário no sentido de cristalizar a aplicação indiscriminada da regra do art. 150, § 4º. do CTN a esta modalidade, tal solução demonstra ser absolutamente insuficiente ou inconsistente sempre que nos deparamos com o descumprimento, por parte dos sujeitos passivos, dos deveres que lhes são impostos pela lei, como a antecipação do pagamento ou a prestação de declarações. Por esta razão, acreditamos ser ainda oportuno buscar uma nova abordagem do tema, a qual, segundo nosso entendimento, deve principiar com a explicitação dos conceitos fundamentais de obrigação, crédito e lançamento tributário, e seguir com o tratamento do tema do lançamento por homologação, em

seus aspectos intrínsecos – especialmente a natureza do ato de homologação e sua relação com o ato de lançamento – e extrínsecos – em particular suas relações com as atividades cometidas aos contribuintes pela lei –, para enfim intentarmos a construção de uma solução interpretativa que contemple as diversas hipóteses de extinção do crédito tributário.

### 3. Obrigação principal e crédito tributário

Para que possamos tratar com propriedade de questões relativas à extinção do crédito tributário, faz-se necessário, preliminarmente, definirmos com precisão o escopo dos conceitos de *obrigação tributária* e de *crédito tributário*, haja vista verificarmos certo esforço, na doutrina mais recente, de aproximar ambos os institutos, de maneira a estender ao primeiro efeitos de fenômenos jurídicos aplicáveis ao segundo – a chamada *teoria monista*.

Com efeito, Carvalho defende a ideia de que a relação jurídico-tributária é formada pelo trinômio *sujeito ativo, sujeito passivo e objeto*, onde os dois primeiros elementos convergem, com interesses contrapostos, na direção desse último, nada além da prestação pecuniária; assim, para referido autor, ao direito subjetivo de o sujeito ativo exigir o objeto da relação tributária corresponderia, para o sujeito passivo, o dever jurídico de entregá-lo, de maneira que, desaparecendo um, extinguir-se-ia automaticamente o outro e vice-versa, pois “*ao se anularem, mutuamente, extingue-se a relação jurídica, que não pode subsistir, repetimos, sem qualquer desses integrantes que formam a sua essência*”<sup>10</sup>.

Entende o doutrinador que, por se tratar de um vínculo obrigacional, os conceitos de crédito e de débito corresponderiam, simetricamente, ao direito subjetivo de o sujeito ativo exigir a prestação pecuniária e ao dever jurídico atribuído ao sujeito passivo de satisfazê-la; nesse sentido, assim se expressa:

*Ao direito subjetivo de que está investido o sujeito ativo de exigir o objeto, denominamos crédito. E ao dever jurídico, que a ele se contrapõe, de prestar o objeto, designamos débito. Revela-se,*

10 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 255.

*por isso, inominável absurdo jurídico imaginar-se obrigação sem crédito. No domínio dos desatinos, equipara-se à concepção de vínculo obrigacional sem sujeito ativo ou sem sujeito passivo, ou sem objeto. Todos, conjugados e coalescentes, mantendo, entre si, os nexos que salientamos, é que dão ao liame o porte e a dignidade categorial de obrigação.*

*Definimos crédito tributário como o direito subjetivo de que é portador o sujeito ativo de uma obrigação tributária e que lhe permite exigir o objeto prestacional, representado por uma importância em dinheiro<sup>11</sup>.*

Portanto, o crédito tributário nasceria juntamente com a formação do liame obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo da relação tributária, no momento de ocorrência do fato hipoteticamente descrito como suficiente para tanto na norma, e seu destino estaria, por uma relação de inerência e de continência, inexorável e mutuamente associado ao da própria obrigação tributária: “o crédito tributário se constitui juntamente com a obrigação, e esta nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário”<sup>12</sup>; por conseguinte, na hipótese de ausência, por alguma razão, de qualquer dos liames que vinculam os sujeitos da relação tributária a seu objeto – a saber: desaparecimento do objeto, do sujeito passivo, do sujeito ativo, do direito subjetivo do sujeito pretensor (i.e., do crédito) ou do dever jurídico do sujeito passivo (do débito) – deixaria de existir o vínculo obrigacional: desaparecido o crédito tributário, também pereceria a obrigação da qual decorre:

*Depois de tudo o que dissemos, claro está que desaparecido o crédito decompõe-se a obrigação tributária, que não pode subsistir na ausência desse nexo relacional que atrela o sujeito pretensor ao objeto e que consubstancia seu direito subjetivo de exigir a prestação. O crédito tributário é apenas um dos aspectos da relação jurídica obrigacional, mas sem ele inexistente o vínculo. Nasce no exato instante em que irrompe a obrigação e desaparece juntamente com ela<sup>13</sup>.*

11 CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 255.

12 CARVALHO, Paulo de Barros, *op. cit.*, p. 256.

13 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 303.

Rejeita-se, assim, a *tese dualista*, tão bem sintetizada por Nogueira, a qual distingue as noções de obrigação – entendida como *pretensão e responsabilidade* – e de crédito como *dívida*:

*A pretensão é prévia e hipoteticamente prevista na lei. No momento em que a pessoa realiza o fato previsto, nasce o vínculo, imputabilidade, atributividade e responsabilidade (Haftung) pela prestação a ser apurada (débito, Schuld). Nesse momento também nasce a qualidade de sujeito passivo da obrigação que será, após a determinação, a de devedor<sup>14</sup>.*

Ocorre que o Código Tributário Nacional se filia claramente a esta corrente de pensamento, na medida em que mencionado diploma, em seu artigo 140, proclama a autonomia da obrigação principal em relação ao crédito que dela resulta<sup>15</sup> e, como corolário desse princípio, admite a modificação deste último nas hipóteses elencadas nos arts. 145 e 149, sem que tal circunstância implique qualquer prejuízo para o vínculo obrigacional, que permanece intacto, mesmo diante da exclusão da exigibilidade do crédito.

Contra tal possibilidade, insurgem-se os defensores da teoria monista, dentre os quais se destaca Carvalho, nos seguintes termos e com esteio na concepção kelseniana de direito subjetivo como poder jurídico conferido a seu titular de fazer valer uma pretensão, entendida como reflexo do dever atribuído pela norma a outrem de agir ou se omitir em relação a si de determinada maneira, dadas determinadas circunstâncias<sup>16</sup>:

*O art. 140 introduz a ideia, que nos parece correta, de que as mutações porventura experimentadas pelo crédito tributário, do seu nascimento à extinção, não afetam o vínculo que lhe deu origem. E, de fato, as circunstâncias modificadoras do crédito, no que toca à sua extensão, a seus efeitos, ou às garantias e privilégios a ele atribuídos, não chegam a abalar o laço obrigacional. Há um limite, contudo, que não poderia ser ultrapassado: a exclusão de sua*

14 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5.ed. reescr.atual. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 285.

15 BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10.ed.rev.atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 497.

16 Consultar, a respeito, KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995, p. 140-155.

*exigibilidade, que equivale, ontologicamente, à extinção. Pecou nisso a proposição normativa que comentamos, porque a exclusão do crédito significa mutilar a obrigação tributária num ponto fundamental à sua existência como entidade jurídica. De que modo imaginaríamos um liame em que o sujeito passivo é cometido do dever jurídico de cumprir a prestação, mas o sujeito ativo não tem a titularidade de um direito subjetivo para exigir aquele comportamento? Como cogitar de dever jurídico sem direito subjetivo correlato? E a literalidade ingênita à relação jurídica, que é, antes de tudo, uma relação entre sujeitos – o pretensor e o devedor?*

*Excedeu-se a autoridade legislativa ao consignar que a exclusão da exigibilidade do crédito não mexe com a estrutura da obrigação. Mexe a ponto de destruí-la, de pulverizá-la. Excluir o crédito quer dizer excluir o débito, que existem, simultaneamente, numa correlação antagônica. E modificação de tal vultus extingue a obrigação tributária. Mais para a frente, retomaremos o fio desse raciocínio, uma vez que o Código Tributário Nacional, deploravelmente, enveredou por esse caminho que criticamos, erigindo a exclusão do crédito como um instituto jurídico<sup>17</sup>.*

De se observar, contudo, que a ideia de autonomia entre obrigação e crédito tributário decorre da natureza especialíssima da relação jurídico-tributária, quando confrontada com as relações jurídicas pertencentes ao direito das obrigações, haja vista faltar, àquela, o elemento *volitivo*, essencial a estas últimas e que, no direito tributário, é substituído pela vinculação *ex lege*; ou seja, fiel à tradição civilista subjacente a todo o ordenamento jurídico brasileiro, esforçou-se o legislador complementar por afeiçoar os princípios informadores de nosso direito tributário, no que foi possível, aos institutos próprios do direito obrigacional, de maneira que a relação tributária constituísse um *quase-contrato* e não meramente um processo controlado de expropriação. Por esta razão, fez-se necessário estabelecer, com fulcro na concepção de *fato gerador*, uma estrutura formal que simulasse uma relação contratual, muito embora ausente a autonomia da vontade.

---

<sup>17</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 256-7.

Nesse contexto, mais acertada a posição dualista ao claramente proclamar a autonomia da obrigação tributária em si do crédito que lhe é decorrente, haja vista a posição subsidiária ocupada pelas obrigações tributárias em relação aos fatos, atos e negócios jurídicos (genericamente unificados sob a alcunha de fatos geradores) apontados como imponíveis pela norma tributária: os tributos, como nos ensina o direito financeiro, constituem rendas *derivadas* do Estado; por esta razão, dependem, para sua existência efetiva, da atividade econômica dos súditos – os quais, por sua vez, são compelidos, pela lei, a figurarem como sujeitos passivos de relações tributárias com o Estado, que têm por objeto parcela do resultado de referida atividade, expressa na forma de prestação pecuniária. Surge assim uma obrigação indeterminada de dar – a qual, todavia, para ser dotada dos atributos de certeza, liquidez e exigibilidade, tem necessariamente de ser convertida em um crédito, por meio da operação sindética do lançamento. Nesse sentido ensinou Nogueira:

*O crédito tributário, em substância, tem a mesma natureza da obrigação, por ser dela decorrente ou extraído. Há entre eles uma separação no tempo ou em dois momentos: a obrigação nasce com a lei e a realização do fato tributável como “pretensão”; o crédito decorre da obrigação, mas depende para sua determinação de um procedimento administrativo ou de constituição formal, isto é, de declaração de sua existência, quantia, identificação do devedor e para sua exigibilidade ou eficácia depende da notificação deste ao devedor para pagar o débito no prazo legal ou assinado. A obrigação, enquanto pretensão, é indeterminada, ao passo que o crédito é a sua própria determinação*<sup>18</sup>. (grifos do autor)

Tal entendimento é, nesse sentido, perfeitamente afinado com o de Ataliba, quando este aponta para o fato de que o conteúdo das normas tributárias não é o tributo, tomado como a quantia em dinheiro a ser carreada aos cofres públicos, mas, sim, o *comportamento* de entregar dinheiro ao Estado, nas hipóteses juridicizadas pela norma tributária:

---

<sup>18</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5.ed. reescr.atual. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 287.

*Sendo o direito uma realidade abstrata, não pode ter por objeto coisas concretas. Assim, o dinheiro, como as coisas em geral, jamais pode ser objeto do direito. Nenhuma coisa concreta pode ser objeto do direito, das normas jurídicas, das obrigações jurídicas (porque o direito e suas realidades são abstratos).*

*O objeto das normas jurídicas é o comportamento humano. Assim o objeto da obrigação tributária é o comportamento do sujeito passivo = entrega do dinheiro aos cofres públicos. O dinheiro, assim, é objeto do comportamento. Este é que é objeto da obrigação<sup>19</sup>.*

Ora, um mero comportamento, um *dever ser* genérico e indeterminado, um imperativo destituído de forma e conteúdo material, não pode, sob qualquer aspecto, constituir em si mesmo, autonomamente, um *crédito tributário exigível*, perfeita e simetricamente identificado com sua respectiva obrigação, como pretendem os defensores da teoria monista, pois se a *obrigação* pode ser considerada um dos elementos constitutivos essenciais do direito subjetivo do Estado ao recebimento do tributo, também o é seu *objeto* (o crédito tributário, o interesse juridicamente protegido da relação tributária) – o qual, todavia, somente passa a ter existência concreta após sua constituição formal, por meio do lançamento<sup>20</sup>.

A iliquidez, a incerteza e, por conseguinte, a inexigibilidade da obrigação tributária antes da constituição formal do crédito por meio do lançamento apenas realçam, portanto, a absoluta inadequação da mera transposição literal de conceitos próprios do direito privado para matéria de direito público, como a tributária<sup>21</sup>.

19 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4.ed.ampl.atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 28.

20 Acerca da estrutura constitutiva dos chamados *direitos subjetivos*, reportamo-nos a FERRAZ JR., T. S. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2.ed. São Paulo: Atlas, 1996, p. 154-5, que identifica nestes quatro elementos essenciais: o sujeito, o conteúdo, o objeto e a proteção.

21 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5.ed. reescr.atual. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 153-5, esmiúça as profundas diferenças existentes entre as obrigações de direito privado e as obrigações tributárias.

#### 4. Lançamento tributário: Ato declaratório ou procedimento constitutivo?

Da polêmica em torno da autonomia ou dependência da obrigação em relação ao crédito tributário decorre a questão, igualmente complexa e polarizada em seu tratamento doutrinário, de se definir a natureza do lançamento tributário: ato ou procedimento; declaratório ou constitutivo?

A análise da disciplina do CTN deixa pouca margem de dúvida quanto à opção de nosso ordenamento jurídico de conferir natureza jurídica *declaratória* ao lançamento, haja vista que, pelo disposto em seu art. 144, “o lançamento reporta-se à data de ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada”. Fosse considerado constitutivo – ou seja, tivesse o condão de criar, modificar ou extinguir direitos –, o lançamento necessariamente produziria efeitos *ex nunc*, o que não é o caso, pois suas consequências nitidamente declaratórias retroagem à data de ocorrência da hipótese de incidência, esta sim apta a constituir a obrigação e o crédito tributário<sup>22</sup>. Nesse sentido professa Nogueira: “O lançamento não pode criar, modificar ou extinguir direitos, ele é apenas declaratório da obrigação tributária apurada em face da lei e frente à ocorrência do fato típico”<sup>23</sup>.

Todavia, apesar de não *constituir* a obrigação e tampouco o crédito tributário, cabe ao lançamento conferir a este último existência *concreta*, ao não apenas indicar o *an debeatur* e o *quantum debeatur*, mas também dotar a pretensão genérica contida na obrigação do poder jurídico de seu titular (o sujeito ativo) fazer valer seu direito – poder esse sem o qual não se poderia falar na existência de um efetivo direito subjetivo, pois, conforme esclarece Nogueira: “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, porque não estariam determinados”<sup>24</sup>. (grifos do autor)

22 Assim não fosse, a obrigação tributária nasceria com o lançamento e teria, necessariamente, de reportar-se à data de formalização deste ato (e não à da ocorrência do fato gerador), o que afrontaria não apenas a disposição legal a este respeito contida no art. 144 do CTN, mas toda a sistemática jurídica deste diploma.

23 NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *op. cit.*, p. 225.

24 NOGUEIRA, Ruy Barbosa, *Curso de direito tributário*. 5.ed. reescr.atual. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 227.

Esta formalização do crédito decorrente da pretensão genérica e abstrata contida na obrigação tributária, apta a conferir-lhe existência concreta, não implica, necessariamente, atribuir ao procedimento do lançamento qualquer caráter constitutivo de direito, como parece pretender Carvalho, ao associar a conceituação de lançamento como procedimento à teoria da eficácia constitutiva e, como ato administrativo, à teoria declarativista<sup>25</sup>.

Com efeito, o CTN, em seu art. 142, *caput*, foi claro ao conceber o lançamento tributário como um procedimento, entendido como um complexo de atos tendentes à verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, à determinação da matéria tributável, ao cálculo do montante de tributo devido, à identificação do sujeito passivo e, eventualmente, à imposição de penalidades; ou seja, trata-se de uma série de atos jurídicos “*que se conjugam objetivamente, compondo um todo unitário para a consecução de um fim determinado*”<sup>26</sup>; uma unidade lógica de sentido que se expressa e manifesta, necessariamente, de forma complexa e integrada; uma totalidade que não prescinde de qualquer de suas partes.

É lícito, portanto, buscarmos explicação para a concepção de lançamento como *procedimento* no direito processual<sup>27</sup>, onde a noção de processo remete a uma finalidade (o exercício da jurisdição, a positivação do poder), ao passo que o procedimento configura a exteriorização, a manifestação, na forma de sucessivos atos, do próprio processo e que, em nosso ordenamento jurídico, se submete ao sistema da legalidade

---

25 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 259.

26 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 261.

27 Seixas Filho teve oportunidade de apontar, com fulcro nos ensinamentos de Carlos da Rocha Guimarães, para o vínculo existente entre a concepção de lançamento por homologação adotada pelo Código Tributário Nacional e o direito processual, nos seguintes termos: “*o lançamento por homologação surgiu no mundo jurídico brasileiro em razão de uma colocação doutrinária, com base no direito processual, de que deveria haver necessariamente uma conexão obrigatória entre o nascimento do dever jurídico de pagar um tributo, e o procedimento para torná-lo líquido e certo através de um ato jurídico com participação expressa da autoridade administrativa competente para cobrar e fiscalizar o tributo*” (SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Ensaio e pareceres de direito tributário material*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 219).

das formas, “*a fim de assegurar que o resultado do processo espelhe na medida do possível a realidade histórica e axiológica*”<sup>28</sup>.

Nesse sentido, uma transposição de conceitos do direito processual para o direito tributário conduziria ao entendimento do lançamento como um *processo* que objetiva a constituição formal do crédito tributário (nascido *in abstracto* juntamente com a obrigação tributária) e que, no atingimento desse desiderato, se manifesta concretamente na forma de uma série de atos procedimentais – os quais, todavia, não gozam de autonomia jurídica em si mesmos, isoladamente.

## 5. O objeto do lançamento por homologação

O entendimento do caráter procedimental do lançamento tributário não demanda maiores esforços quando nos deparamos com as modalidades de lançamento direto (ou *ex-officio*) e por declaração (ou misto), haja vista que, nestas, existe uma ativa e efetiva participação do Fisco, que vai ao encontro da definição contida no *caput* do art. 142 do CTN.

O mesmo não se pode afirmar, contudo, quanto ao anômalo instituto do chamado *lançamento por homologação*, tratado no art. 150, *caput*, do mesmo diploma, nos seguintes termos:

*Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

De se notar que o dispositivo legal acima transcrito difere em essência daquele contido no art. 142, *caput* do CTN, na medida em que pressupõe uma *denúncia espontânea*, por parte do contribuinte, da ocorrência de fato gerador de sua responsabilidade, e a conseqüente apuração, *com fundamento em sua própria interpretação da legislação aplicável*, do montante de tributo devido – ou não, caso o contribuinte julgue-se beneficiário de qualquer causa excludente da exigibilidade do tributo.

---

28 CINTRA, A. C. A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R. *Teoria geral do processo*. 13.ed. rev.atual. São Paulo: Malheiros, 1997, p. 325.

Esta modalidade de lançamento caracteriza-se precipuamente pelo alto grau de participação do sujeito passivo na apuração do crédito fiscal, sem que, todavia, a atividade daquele constitua, propriamente, um lançamento tributário: a legislação aplicável a cada tributo pode exigir, com fundamento no art. 150, *caput* do CTN, que o sujeito passivo da obrigação tributária chegue a determinado *fin* – o pagamento antecipado do tributo -, empregando como *meio* o cumprimento de uma série de obrigações acessórias, destinadas à determinação e à informação do *quantum debeat*; porém, os procedimentos executados pelo contribuinte não vinculam, em nenhuma medida, o Fisco, que tem a prerrogativa de com estes concordar, ou não, por intermédio do ato de homologação, muito embora o pagamento antecipado, quando efetuado no montante integral, tenha necessariamente o condão de extinguir o crédito tributário a que se refira. O art. 150, § 2º. do CTN é claro ao afirmar que “*não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do débito*”.

Assim, é absolutamente factível que determinado contribuinte efetue pagamento antecipado de tributo sem, contudo, cumprir as correspondentes obrigações acessórias. Tal pagamento, eventualmente, pode corresponder à previsão legal e, conseqüentemente, extinguir o crédito tributário, sem que necessariamente haja homologação por parte do Fisco, a quem compete, nos termos do art. 142 do CTN, promover o lançamento de ofício para verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, identificar o sujeito passivo, aplicar a penalidade cabível pelo descumprimento das obrigações acessórias e calcular o tributo devido, levando em consideração o pagamento antecipado promovido pelo contribuinte, conforme determinado pelo art. 150, § 3º. do Código Tributário.

*Contrario sensu*, em se verificando, por parte da autoridade tributária, a apuração e declaração, pelo sujeito passivo, do tributo devido (ou, eventualmente, da inexistência de débito), nos exatos termos da legislação aplicável, podem tais procedimentos perfeitamente ser objeto de homologação, mesmo que desacompanhados de pagamento.

É que, conforme correto entendimento que vem se assentando junto à doutrina, o objeto da homologação nos tributos sujeitos a esse tipo de

lançamento são os procedimentos apuratórios executados pelo sujeito passivo, e não o pagamento<sup>29</sup>.

Conclui-se, com fundamento nesse entendimento, que, não sendo o contribuinte pessoa habilitada a efetuar o procedimento do lançamento tributário – prerrogativa privativa da autoridade administrativa -, a apuração e declaração da matéria tributável e o pagamento antecipado que eventualmente realiza, quanto aos tributos sujeitos a lançamento por homologação, se afiguram como atividades de índole provisória, imperfeita, mas que aspiram por cristalizarem-se definitivamente, por força da homologação – ato administrativo que, na disciplina do CTN, substitui, de maneira ficta, o procedimento do lançamento e simultaneamente, quando acompanhado do pagamento integral, extingue o crédito tributário respectivo; ou seja, no lançamento por homologação, deixa a autoridade administrativa de executar, por seus próprios meios, o procedimento de lançamento, porém concorda, mediante o exercício de seu poder de fiscalização e com fundamento em um *resultado*, com a apuração do imposto realizada pelo próprio contribuinte, conferindo-lhe os mesmos efeitos concretos do lançamento que teria realizado de ofício.

A provisoriedade do pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, fica patente em face da condição resolutiva a que está sujeito, para o fim de extinguir o crédito tributário correspondente, por dependente de sua ulterior homologação, expressa ou tácita, conforme dicção do art. 150, § 1º. do CTN: “*Art. 150. [...] § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento*”, o qual deve ser necessariamente integrado, na sistemática do Código Tributário, com o art. 156, VII do mesmo diploma: “*Art. 156. Extinguem o crédito tributário [...] VII – o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º. e 4º.*”.

---

<sup>29</sup> Vide, nesse sentido as observações tecidas por TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 151, abr. 2008, p. 30-2, que bem sintetizam a atual posição da doutrina majoritária sobre o assunto.

Evidentemente, o legislador, ao referir-se à homologação do lançamento como condição resolutória para a extinção do crédito tributário correspondente, cometeu um equívoco terminológico, sendo de se supor que a cláusula a que se submete o pagamento antecipado é *suspensiva*, nos termos da definição constante do art. 125 do Código Civil: “*Subordinando-se a eficácia do negócio jurídico à condição suspensiva, enquanto esta não se verificar, não se terá adquirido o direito a que ele visa*”; ou seja, enquanto não convertida em lançamento a atividade apuratória desenvolvida pelo sujeito passivo da obrigação tributária, não há que se falar, propriamente, em crédito tributário líquido, certo e exigível, razão pela qual o pagamento antecipado careceria de objeto perfeitamente definido ao qual amoldar-se.

No mesmo sentido, o parágrafo seguinte de referido art. 150 do CTN assevera que quaisquer atos praticados pelo contribuinte, anteriormente à homologação, visando à extinção do crédito tributário, não influirão sobre a obrigação tributária correspondente, muito embora devam ser considerados na eventual apuração, pela autoridade administrativa, de saldo devido, conforme determinado pelo § 3º. do art. 150 do CTN; em outros termos, até a homologação, que confere concretude (existência, liquidez e certeza) ao crédito tributário, ao pagamento antecipado efetuado pelo contribuinte não alcança o efeito extintivo previsto no art. 156, VII do CTN, tratando-se, portanto, de atividade de índole provisória e sujeita a aperfeiçoamento.

De se notar que, ao afirmarmos ser provisória a atividade praticada pelo contribuinte nos termos do art. 150, *caput*, do CTN, consubstanciada no pagamento antecipado sujeito a ulterior homologação, não pretendemos com isto significar ser admissível a existência de *lançamento de índole provisória*, em contraposição ao *lançamento definitivo* – tese esta já devidamente rechaçada pela doutrina<sup>30</sup>.

Na verdade, não há sequer que se falar em lançamento sem a intervenção da autoridade tributária competente, seja por meio da execução direta daquele ato (lançamento de ofício) ou da homologação dos proce-

30 PAULA, Edylcea Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 41.

dimentos encetados pelo sujeito passivo (lançamento por homologação), haja vista tratar-se, consoante teor do art. 142 do CTN, de ato administrativo próprio e privativo – indelegável, portanto, a particulares, como bem apontado por Santi:

*Se o lançamento “compete privativamente à autoridade administrativa”, ex vi do at. 142 do CTN, não podemos aceitar que o “lançamento por homologação” seja um autêntico lançamento, pois o ato de formalização do crédito não é praticado pela autoridade fiscal<sup>31</sup>.*

Discordamos, assim, do pensamento de Horvath, quando este afirma constituir a atuação do sujeito passivo, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, um “*verdadeiro lançamento, perfeito, acabado e definitivo*”, apenas com a ressalva de se encontrar sujeito a controle por parte do Fisco:

*Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação a atuação do sujeito passivo, acompanhada do respectivo pagamento, constitui um verdadeiro lançamento, perfeito, acabado e definitivo, mas sempre sujeito a controle por parte do Fisco. Ou seja: aquilo que o contribuinte apura a título de tributo e recolhe aos cofres públicos é tributo, e extingue o crédito, ainda que sob condição resolutória.*

*Desta forma, o pagamento feito pelo contribuinte é válido até que – ou enquanto – não for impugnado pelo Fisco. Se assim é, parece razoável concluir-se que nessas hipóteses – de lançamento por homologação – o lançamento já ocorreu de fato, pois, caso contrário, o sujeito passivo não poderia ser obrigado a pagar o tributo antes da manifestação da Administração Fiscal<sup>32</sup>. (grifos do autor)*

Ora, a prerrogativa de controle, por parte da autoridade administrativa, da atividade exercida pelos sujeitos passivos, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, decorre do disposto no art 149 do CTN, o qual de maneira alguma contradiz a natureza privativa do ato de lançamento determinada pelo art. 142 do mesmo diploma: o fato de a

31 SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2004, p. 282.

32 HORVATH, Estevão. A decadência no lançamento “por homologação”. *Revista de Direito Tributário*. n° 71, 1996, p. 154.

autoridade poder revisar a atividade exercida pelos sujeitos passivos não significa, de modo algum, que a prerrogativa de efetuar o lançamento tributário foi *transferida* a estes.

Também não se nos afigura correta a conclusão de que a atuação do sujeito passivo, acompanhada do respectivo pagamento, tem necessariamente de ser considerada como lançamento, a fim de obrigar aquele à antecipação do tributo, pois tal dever deflui não da circunstância de haver lançamento prévio, mas dos dispositivos específicos existentes na legislação de suporte de cada tributo sujeito a lançamento por homologação, dirigidos ao liame obrigacional nascido com a ocorrência do fato gerador. Omissis o sujeito passivo no cumprimento de tal dever, sujeitar-se-á não a lançamento revisional, mas a lançamento *originário*, a ser efetuado de ofício pela autoridade administrativa, nos termos do art. 149, V do CTN, *verbis*:

*Art. 149 – O lançamento é efetuado [...] de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*[...]*

*V – quando se comprove omissão [...], por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte.*

Sob outro prisma, se o contribuinte proceder à apuração e declaração, ao Fisco, da matéria tributável e do montante do tributo devido, em perfeita consonância com os dispositivos legais aplicáveis – ou seja, em perfeita consonância com a interpretação que seria dada *pela autoridade fiscal* a tais dispositivos -, sua atividade haverá de ser homologada, expressa ou tacitamente, mesmo que não haja pagamento antecipado, pois, conforme visto, o objeto da homologação não é o pagamento, mas a atividade de apuração declarada pelo sujeito passivo ao Fisco. Apurado, declarado e homologado, o crédito fiscal adquire a certeza, a liquidez e a exigibilidade que lhe confere o ato de lançamento, sendo passível, portanto, de inscrição na Dívida Ativa do Estado e cobrança, na forma prevista na legislação, dentro do prazo *prescricional* para o exercício do respectivo direito de ação.

Portanto, não podemos concordar – apesar da elegância e do brilhantismo de sua argumentação – com o posicionamento de Carvalho, quando este afirma, com ênfase exagerada, que o ato homologatório e o lançamento tributário têm naturezas absolutamente díspares, na medida em que

*Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, estoutro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação; outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito*<sup>33</sup>.

Evidencia-se nas palavras do ínclito jurista, por um lado, o equivocado entendimento de que o objeto do ato de homologação seria o pagamento (eis porque este constituiria, invariavelmente, a “certidão de óbito” da obrigação tributária); por outro, a influência da teoria monista, da qual é adepto e a que fizemos menção em outra parte, na medida em que enxerga no ato de constituição do crédito tributário o nascimento da própria obrigação de mesma natureza e, na homologação, sua extinção, num raciocínio simplificador que vai de encontro à sistemática dualista adotada pelo CTN.

Com efeito, o procedimento de lançamento, conforme já tivemos oportunidade de asseverar, formaliza e dá concretude ao crédito tributário nascido abstratamente com a ocorrência do fato gerador do tributo. Em todas as modalidades previstas no CTN – de ofício, por declaração e por homologação –, verifica-se efetivamente tal procedimento, variando apenas o grau de colaboração do contribuinte e, conseqüentemente, de envolvimento da autoridade administrativa no processo de lançamento. Apenas ocorre que, no verdadeiro *lançamento ficto* resultante da homologação prevista no art. 150 do CTN, este pode se processar *simultaneamente* ao aperfeiçoamento da extinção do crédito tributário, na medida em que for acompanhado do correspondente pagamento, ao passo que, no lançamento de ofício, pode haver,

---

33 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 286.

ato contínuo, a satisfação do crédito tributário, ou estabelecer-se um dissídio bilateral entre Fisco e contribuinte acerca deste objeto, circunstância que, na ordem constitucional vigente, suscita a instauração de uma relação processual para seu deslinde.

De se observar que a instauração de eventual contencioso administrativo não afeta diretamente a formalização do crédito tributário decorrente do lançamento - que se completa pela notificação do sujeito passivo -, mas é somente causa de *suspensão da exigibilidade* do crédito, até decisão final deste autêntico processo incidental, conforme disposto no art. 151, inc. III do CTN.

## 6. Homologação e princípio da legalidade

Ponto fulcral para o entendimento dos mecanismos de extinção do crédito tributário no lançamento por homologação e, não obstante, um dos menos abordados pela doutrina, é a questão da natureza jurídica do ato de homologação, referido no art. 150 do CTN, e a relação deste com os princípios constitucionais que regem a atuação da administração pública no Brasil, em particular o da primazia do interesse público e o da legalidade, do qual aquele deriva.

Com efeito, a administração pública brasileira em geral, e a administração tributária em particular, encontram-se submetidas ao princípio da legalidade, expresso no art. 37 da Constituição Federal, segundo o qual, ao contrário dos particulares, não cabe ao administrador público fazer tudo o que a lei não proíbe, mas estritamente aquilo que a lei determina. Nesse sentido, toda ação administrativa deve convergir para os fins preestabelecidos no arcabouço legal, não havendo margem – exceto nas hipóteses previstas na própria lei – para transigência ou consideração da vontade pessoal do agente público, quando no exercício de sua função. Ao agente público compete, portanto, conferir concretude às hipóteses contidas abstratamente na lei – converter em *ser* o que, na lei, configura apenas um *dever-ser*.

O exercício desta competência se dá por meio do poder que a lei confere à administração pública a fim de que, circunscrita nos limites fixados pela própria norma jurídica, disponham seus agentes de instrumentos aptos a legitimar sua interferência no âmbito das liberdades fru-

ídas pelos administrados. Tal poder é matizado em diferentes graus de submissão aos ditames legais, sendo o chamado poder *vinculado* aquele em que a relação entre a previsão normativa e a atividade concreta do administrador é direta, imediata, incondicionada<sup>34</sup>.

Portanto, nos atos administrativos praticados no exercício do poder vinculado cometido pela lei ao agente público, admite-se por parte deste apenas um único comportamento, de índole objetiva, diante das situações de fato submetidas à sua apreciação no exercício e suas funções<sup>35</sup>.

Dentre os atos administrativos plenamente vinculados, encontramos a homologação – ato de controle em que o agente público, dotado de competência para tanto, examina ato jurídico já praticado, a fim de verificar sua consonância com os requisitos legais condicionadores de sua válida emissão<sup>36</sup>; ou, conforme a sintética definição dada por Di Pietro, trata-se de “*ato unilateral e vinculado, pelo qual a Administração Pública reconhece a legalidade de um ato jurídico*”<sup>37</sup>.

Importante observar que os atos jurídicos submetidos a homologação não são dotados de eficácia plena antes de serem referendados pela autoridade competente, consoante lição de Hely Lopes Meirelles:

*O ato dependente de homologação é inoperante enquanto não a recebe. Como ato de simples controle, a homologação não permite alterações no ato controlado pela autoridade homologante, que apenas pode confirmá-lo ou rejeitá-lo, para que a irregularidade seja corrigida por quem a praticou. O ato homologado torna-se eficaz desde o momento da homologação, mas pode ter seus efeitos contidos por cláusula ou condição suspensiva constante do próprio ato ou da natureza do negócio jurídico que ele encerra*<sup>38</sup>.

34 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 117-8.

35 MELLO, Celso Antônio Bandeira de, *Curso de direito administrativo*. 23.ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 414.

36 A homologação não se confunde com a aprovação a *posteriori*, haja vista que esta “*envolve apreciação discricionária ao passo que a homologação é plenamente vinculada*” (MELLO, Celso Antônio Bandeira de., *op. cit.*, p. 422).

37 DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. 9.ed. São Paulo: Atlas, 1998, p. 191.

38 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 191.

O mesmo caráter vinculatório que, conforme visto, faz parte da essência dos atos homologatórios em geral, foi expressamente atribuído pelo legislador ao ato de lançamento tributário em particular, conforme dicção do parágrafo único do art. 142 do CTN, *verbis*: “*A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional*” (grifo nosso).

Portanto, no chamado lançamento por homologação, não há dúvida quanto ao fato de que o âmbito de ação da administração é tão limitado pelos ditames legais quanto o seria no lançamento de ofício, pois se por um lado o lançamento tributário tem necessariamente de conferir concretude, em seus estritos termos, à hipótese de incidência prevista na lei tributária, por outro não é admissível que a administração possa, sem ofensa aos deveres funcionais de seus agentes, homologar, expressa ou tacitamente, atos praticados pelos sujeitos passivos que divirjam do resultado que seria obtido caso o lançamento resultasse de procedimento executado pelo próprio Fisco; em outras palavras, o Fisco, ao homologar, assume como seus os procedimentos apuratórios executados pelo sujeito passivo, se – e apenas se – tais procedimentos corresponderem exata e fielmente ao resultado que seria alcançado caso fossem feitos de ofício.

Considerando que o lançamento por homologação caracteriza-se, também, pela circunstância de os procedimentos apuratórios desenvolvidos pelos contribuintes resultarem no pagamento antecipado do tributo, na forma e nos prazos definidos pela legislação aplicável a cada hipótese de incidência tributária, o efeito extintivo de tal pagamento, conforme previsto no art. 156, VII do CTN, somente poderá se dar no caso de este se conformar perfeitamente com o *quantum* devido – pois caso contrário não configuraria pagamento, uma vez que, conforme ensinamento de Nogueira, “*para operar a extinção [do crédito tributário], o pagamento tem de ser integral*”<sup>39</sup>. E o que configura, exatamente, a integralidade do pagamento? Sem dúvida, a perfeita correspondência deste com o montante do crédito tributário nascido com a ocorrência do fato gerador e formalizado com o procedimento de lançamento,

---

<sup>39</sup> NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5.ed. reescr.atual. São Paulo: Saraiva, 1980, p. 303.

que nos tributos sujeitos à modalidade por homologação, é efetuado por meio deste ato, o qual conserva o mesmo caráter vinculado dos lançamentos de ofício.

Verificado erro ou omissão, por parte do contribuinte, na apuração do débito tributário de sua responsabilidade, emergiria o dever de lançamento, de ofício, pela autoridade administrativa, no exercício de sua atividade fiscalizadora, da integralidade do crédito tributário devido, dentro do período decadencial, estipulado pelo art. 173, I do CTN.

No caso dos lançamentos por homologação, particularmente naqueles em que esta é meramente tácita, temos que a atividade apuratória praticada pelo contribuinte, em função do resultado – o pagamento antecipado – e por força do ato administrativo homologatório, opera, simultaneamente, a formalização (lançamento) e a extinção do crédito tributário. Porém, assim como ocorreria no caso da homologação expressa por parte do Fisco, também a homologação tácita tem sua extensão e efeitos precisamente delimitados pelo caráter cogente da norma tributária, à qual devem subsumir os fatos jurídicos tributários, em todos os seus aspectos, pois “*para o direito tributário a única vontade relevante, juridicamente, é a vontade da lei*”<sup>40</sup>.

Em direito e, especialmente, em direito tributário, “*diz-se que um fato se subsume à hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que dele faz a lei*”<sup>41</sup> (grifo nosso); portanto, não

---

40 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4.ed.ampl.atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991, p. 68.

41 ATALIBA, Geraldo, *op.cit.*, p. 65.

Marcos Sampar, em meticolosa análise sobre a natureza e o alcance das figuras do lançamento e de sua revisão, presentes no Código Tributário Nacional, conclui, acerca do escopo do art. 173 – o qual define o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário pelo sujeito ativo –, que “*ver-se-á que o direito ali mencionado não é de constituir um ou qualquer crédito tributário, tampouco de apenas lançar o tributo, mas sim de constituir o crédito tributário no exato montante da obrigação correspondente. Daí resulta que, uma vez efetuado um lançamento inexato, não obstante o direito de lançar tenha sido exercido, não se terá por plenamente exercido – conquanto fosse juridicamente possível – o direito de constituir o crédito tributário em estrita consonância com a respectiva obrigação, a que alude o art. 173 do CTN. Tanto é assim que o Código prevê a revisão do lançamento, propiciando, assim, uma segunda oportunidade para a Fazenda Pública exercer integralmente o direito de constituir o crédito tributário nos exatos termos da obrigação*” (grifos do autor). SAMPAR, Marcos Donizeti. Lançamento e revisão de ofício do lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 59, ago. 2000, p. 73.

sendo admissível que a vontade dos sujeitos privados produza quaisquer efeitos na gênese da obrigação e do crédito tributário, de igual modo não dispõe a autoridade administrativa do poder para, expressa ou tacitamente, dispensar o pagamento de tributo devido (exceto nas hipóteses previstas na própria lei) ou de admitir a extinção total do crédito tributário mediante o oferecimento, pelo contribuinte, de importância inferior à sua integralidade.

Por conseguinte, a apuração e declaração de tributo, pelo sujeito passivo, em montante parcial, não tem qualquer efeito extintivo do crédito tributário e tampouco sujeita-se à homologação pela autoridade administrativa, que tem não apenas o direito, como o dever funcional de reclamar, na qualidade de representante do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, a totalidade do *quantum* devido, ressalvado o direito, conferido ao sujeito passivo, de ter considerados, na apuração do montante e, em sendo o caso, na imposição ou graduação da penalidade, pagamentos parciais que eventualmente tenha realizado, conforme disciplinado pelo art. 150, § 3º. do CTN. É nesse sentido a opinião de Carvalho, conforme pode-se observar no seguinte excerto:

*Ora, diante do que expusemos, é lícito inferir que a extinção do laço obrigacional ocorreu no preciso instante em que houve o pagamento. Isso não quer dizer, entretanto, que a Fazenda esteja impedida de discutir o nascimento, a existência e a extinção de relações jurídicas tributárias em que é ou foi parte integrante, na condição de sujeito ativo. O único pressuposto é que não se tenha exaurido o prazo que a lei assina para o exercício desse direito, isto é, cinco anos. Esse intervalo de tempo, como já o sabemos, é de decadência, regido pelo art. 173 do Código Tributário Nacional<sup>42</sup>.*

Afasta-se, desta maneira, a ideia, presente em parte da doutrina e da jurisprudência pátrias, de que o pagamento parcial irradiaria seus efeitos homologatórios e, portanto, extintivos do crédito tributário, para todo o montante devido<sup>43</sup>.

42 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 320.

43 Também não podemos concordar com a opinião de Viana quando esta, partindo da correta premissa de que o objeto da homologação, nos tributos sujeitos a este tipo de lançamento,

Interessante observar, por derradeiro, que para parte da doutrina, dentre cujos expoentes destaca-se Alberto Xavier, o lançamento, em sendo obrigatório – por força do disposto no art. 142 do CTN –, constituiria requisito essencial à inscrição na Dívida Ativa e, conseqüentemente, ao ajuizamento dos débitos tributários, mesmo quando decorrentes de apuração e declaração efetuadas espontaneamente pelo próprio sujeito passivo, sob o argumento de que a carência de um lançamento prévio devidamente notificado ao contribuinte subtrairia deste a possibilidade de impugná-lo, o que consubstanciaria afronta ao direito constitucional à ampla defesa e ao contraditório<sup>44</sup>.

Paradoxalmente, contudo, apesar de tal vertente doutrinária reconhecer na homologação tácita uma forma de lançamento, apta a extinguir créditos tributários mesmo na hipótese de omissão total do contribuinte quanto à apuração, declaração e pagamento antecipado do tributo sujeito a esta modalidade, conforme visto, a aplicação do mesmo princípio não se verifica quando os efeitos do lançamento decorrente de homologação tácita se prestam a dotar o débito tributário espontaneamente declarado pelo sujeito passivo da força de título executivo – o que tem sido amplamente reconhecido pela jurisprudência<sup>45</sup>.

## 7. Homologação tácita e pagamento antecipado

Assentado o princípio genérico de que a homologação, nos tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento, tem por objeto a apuração e

---

seria a atividade do contribuinte de formalização de um “crédito instrumental”, no cumprimento dos “deveres instrumentais” que lhe são atribuídos pela norma, conclui equivocadamente que “*caso o pagamento tenha sido feito a menor, a administração deverá lançar de ofício apenas os valores correspondentes a fatos geradores não declarados pelo contribuinte, ou seja, não incluídos no crédito instrumental. O valor efetivamente pago não pode ser considerado, pois este pagamento extingue definitivamente o crédito tributário instrumental a que ele corresponde*”. (VIANA, Daiane Maria Oliveira. Lançamento por homologação e extinção do crédito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 96, nº 860, jun. 2007, p. 44), pois a extinção definitiva do crédito tributário é condicionada, conforme visto, pela homologação (cf. art. 156, VII do CTN), a qual não pode ocorrer na hipótese de apuração e declaração do débito tributário em montante inferior ao devido.

44 Vide, a esse respeito, XAVIER, Alberto. A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 25, dez. 1997, p. 10 e 12.

45 Consultar XAVIER, Alberto. A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 25, dez. 1997, p. 7-8.

a declaração efetuadas pelo sujeito passivo da obrigação tributária – e não o pagamento antecipado –, como também que referido ato homologatório deve necessariamente conformar-se ao princípio constitucional da legalidade que rege a administração pública, cabe aqui analisarmos qual resposta jurídica deve ser dada diante das hipóteses teoricamente subsidiárias, mas bastante recorrentes na realidade concreta, de realização de pagamentos antecipados – totais ou parciais – desacompanhados do cumprimento das obrigações acessórias a cargo do contribuinte ou acompanhadas de apuração ou declaração não passíveis de homologação expressa ou tácita, por dissonantes dos ditames legais de regência do tributo. Via de regra, tais comportamentos deveriam dar ensejo, conforme visto, à atuação saneadora por parte do Fisco, a quem caberia suprir a omissão ou corrigir os erros cometidos pelo contribuinte e aplicar as penalidades cabíveis, por meio do lançamento de ofício, dentro do interregno previsto no art. 173, I do CTN.

Ocorre que, não raro, o prazo para referido ato de lançamento de ofício por parte da autoridade tributária pode vir a passar *in albis*, sem que esta se manifeste, dando origem a certo impasse acerca da destinação e dos efeitos jurídicos dos valores antecipados pelo sujeito passivo aos cofres públicos.

Parte significativa da doutrina de direito administrativo brasileira tem proclamado em uníssono que todo ato administrativo, e a homologação em particular, tem necessariamente de se dar na forma de uma *declaração jurídica expressa*, jamais do mero silêncio ou da simples omissão, pois, conforme nos ensina Meirelles, “o silêncio não é ato administrativo; é conduta omissiva da Administração”<sup>46</sup>.

Tal fato não impede, contudo, que a lei preveja determinadas consequências jurídicas decorrentes do eventual silêncio ou omissão da administração, sendo certo, contudo, que tais efeitos serão produzidos não por força do ato em relação ao qual a administração não se manifestou expressamente, mas sim do dispositivo legal que estabeleceu tal ou qual

---

46 MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33.ed. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 115.

resultado ou interpretação em face do silêncio<sup>47</sup>; nesse sentido são as palavras de Celso Antônio Bandeira de Mello:

*Na verdade, o silêncio não é ato jurídico. Por isso, evidentemente, não pode ser ato administrativo. Este é uma declaração jurídica. Quem se absteve de declarar, pois, silenciou, não declarou nada e por isto não praticou ato administrativo algum. Tal omissão é um “fato jurídico” e, in casu, um “fato jurídico administrativo”. Nada importa que a lei haja atribuído determinado efeito ao silêncio, o de conceder ou negar. Este efeito resultará do fato da omissão, como imputação legal, e não de algum presumido ato, razão por que é de rejeitar a posição dos que consideram ter aí existido um “ato tácito”.*

*Não há ato sem extroversão. Por isto mesmo, ainda que a Administração houvesse, de antemão, contado com o efeito legal previsto – e por tal motivo se omitido –, de qualquer forma o efeito que surgirá é consequência normativamente irrogada ao fato da omissão, não havendo como filiá-la a uma inexistente extroversão administrativa, a uma declaração jurídica que não houve por parte dos agentes públicos que deveriam tê-la proferido.*

*Aliás, se fora possível, em tais casos, considerar o silêncio como ato (e já se viu que não pode sê-lo), além de se ter que admitir a existência de um ato sem formalização – pior ainda, sem forma sequer (o que é logicamente impossível) – tratar-se-ia de um ato ilícito. Com efeito, a formalização é, de regra, uma garantia, quer para a Administração, quer para o administrado, pois cumpre a função de conferir segurança e certeza jurídicas, as quais, destarte, ficariam suprimidas<sup>48</sup>.*

Assumindo-se como corretas as assertivas do renomado jurista, forçoso reconhecer a incongruência intrínseca, apesar de plenamente consagrada, ao emprego da expressão *homologação tácita* quando nos referirmos ao disposto na parte final do § 4º do art. 150 do CTN, *verbis*:

47 Heraldo Garcia Vitta resolve a questão em comentário por meio de um bem colocado silogismo: “se ato administrativo é declaração do Estado ou de quem lhe faça as vezes, certamente o silêncio da administração, o qual não se confunde com aquela, não é ato; é apenas um fato jurídico-administrativo, portanto, com consequências jurídicas atribuídas pelo Direito” (VITTA, Heraldo Garcia. O silêncio no direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, nº 218, out./dez. 1999, p. 129).

48 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 23.ed.rev.atual. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 398-9.

§ 4º. *Se a lei não fixar 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, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.* (grifo nosso)

Da análise do dispositivo legal acima transcrito, é lícito concluir, consoante o pensamento de Celso Antônio Bandeira de Mello, que do fato jurídico-administrativo consistente na fluência do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador sem que a Fazenda Pública haja expressamente homologado a atividade de apuração e declaração efetuada pelo sujeito passivo, decorrem duas imputações: a) considerar-se homologado o lançamento; e b) considerar-se definitivamente extinto o crédito. No primeiro caso, de se notar que o legislador, por meio do emprego da expressão “considera-se homologado”, promoveu uma clara distinção entre o ato de homologação propriamente dito, que somente pode ocorrer na forma expressa, e os efeitos jurídicos de tal ato, que por força do disposto no § 4º. do art. 150 do CTN, podem vir a ser estendidos, de maneira a abarcar outras situações fáticas em que haja necessidade de colocar termo à relação jurídico-tributária nascida com a ocorrência da hipótese de incidência e, simultaneamente, exista possibilidade jurídica de produção de tais efeitos.

Evidentemente, se no primeiro caso apontado a lei imputa, em determinadas circunstâncias, os efeitos próprios da homologação à atividade apuratória desenvolvida pelo sujeito passivo, em face de um fato jurídico-administrativo (o silêncio da Fazenda Pública), para que tais efeitos se operem é necessário que, não dispondo a lei de outro modo, os mesmos requisitos aplicáveis ao ato de homologação expressa sejam atendidos em sua plenitude, sob pena de nulidade; caso contrário, a correspondência da imputação legal não deveria ser feita com a modalidade *homologação*, mas com outro tipo de ato. Em outras palavras: o que a parte final do § 4º. do art. 150 do CTN estabelece é a extensão dos efeitos do ato administrativo de homologação àquelas situações concretas que atendam aos mesmos requisitos que seriam necessários à homologação expressa, mas em relação às quais o Fisco deixa de se pronunciar, sendo certo que tal mecanismo, apesar de não constituir uma efetiva ho-

homologação, na estrita acepção do termo, se presta a dotar de segurança jurídica as relações entre o Fisco e os contribuintes, sem contudo afastar o primado da legalidade que norteia a administração pública; não se trata, bem entendido, de um mecanismo de convalidação de quaisquer situações de fato que representem afronta à legislação.

Por outro lado, no que concerne à extinção do crédito tributário, esta pressupõe o fato do pagamento integral antecipado pelo sujeito passivo, sendo certo que a imputação legal contida no § 4º. do art. 150 do CTN deve ser interpretada em consonância com o art. 156, VII do mesmo diploma; ou seja, não se trata, aqui, de uma extinção *ex nihilo* do crédito tributário, fundamentada exclusivamente no esgotamento de um prazo e desvinculada em absoluto do rol de hipóteses elencado no art. 156 do Código, mas de um mecanismo legal de integração do sistema, que visa imputar mais um efeito jurídico próprio da homologação aos casos em que esta seria aplicável, porém deixa a administração de se pronunciar e onde, concomitantemente, houve antecipação do pagamento por parte do sujeito passivo (pois casos há em que tal pagamento não é devido, mas a extensão dos efeitos da homologação podem ser aplicáveis).

Forçoso reconhecer, entretanto, que dada a circunstância de o dispositivo contido na parte final do § 4º. do art. 150 do CTN contemplar, como visto, duas hipóteses distintas de imputação legal – a que trata dos efeitos da homologação e aquela concernente à extinção do crédito tributário –, assim como o caráter instrumental e procedimental do ato jurídico-administrativo de lançamento tributário no processo de constituição formal do crédito tributário, nada obsta que, diante do atingimento efetivo do resultado previsto *in abstracto* na legislação de regência do tributo, possa ser dado pleno efeito extintivo ao pagamento antecipado integral efetuado pelo sujeito passivo, mesmo que a atividade de apuração e declaração do montante devido não tenha sido objeto de homologação expressa ou, por qualquer razão de fato ou de direito, seja incabível àquela a imputação dos efeitos desta.

Assim, no caso do pagamento antecipado em montante correto, acompanhado de apuração e declaração incorretas, em se omitindo a administração fazendária na adoção de quaisquer providências saneadoras, entendemos que terá ocorrido a extinção do crédito tributário, com fulcro no *resultado* alcançado pelo contribuinte (o pagamento an-

tecipado), que no entendimento do Fisco, manifesto em seu silêncio, convergiu com aquele almejado na legislação, muito embora os meios empregados pelo sujeito passivo para sua externalização (o cumprimento das obrigações acessórias) não fossem coerentes com o fim atingido.

## 8. Prazo decadencial no lançamento por homologação

Se a homologação constitui um ato administrativo vinculado que, ao mesmo tempo, tem o efeito de proceder, fictamente, ao lançamento, e conferir plena eficácia à extinção do crédito tributário correspondente, caso tenha havido pagamento antecipado no montante integral, não há como considerar o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, previsto no art. 150, § 4º. do CTN, como uma mera “*regra específica [de decadência] para os casos ditos sujeitos a lançamento por homologação*”<sup>49</sup>, a exemplo do que faz Paulsen, pois, conforme expusemos acima, a homologação somente se opera em decorrência da apuração e declaração, pelo sujeito passivo, da integralidade do tributo devido – a qual, por força do disposto no art. 156, VII do CTN, dará fim à relação jurídico-tributária, pela extinção de seu objeto (o crédito tributário), quando houver pagamento antecipado integral, vez que satisfeita a condição resolutiva (ou como seria melhor, suspensiva) a que estava sujeita.

No caso de apuração e declaração *parcial*, pelo sujeito passivo, do montante de tributo sujeito ao lançamento por homologação, não se opera o lançamento – o qual deverá ser feito de ofício pela autoridade administrativa, conforme determina o art. 142, *caput* do CTN – por meio de homologação apta a fazer suas vezes, haja vista que não pode este ato vinculado ter os efeitos de uma *transação preventiva*, capaz de extinguir créditos tributários ainda pendentes de formalização<sup>50</sup>, com transigência, por parte do Fisco, quanto ao seu montante.

49 PAULSEN, Leandro. Crédito tributário: da noção de lançamento à de formalização. *Revista de Estudos Tributários*, v. 10, n° 56, jul./ago. 2007, p. 14.

50 Nesse sentido, fiamos-nos no ensinamento de Nogueira: “o CTN não previu a possibilidade de transação preventiva, pois a incluiu como modalidade de extinção do crédito, portanto é somente sobre o crédito já constituído” (NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5.ed. reescr.atual. São Paulo: Saraiva, 1980 p. 310).

Por outro lado, não é admissível que o pagamento antecipado meramente parcial possa criar, *ex nihilo*, qualquer *presunção* de quitação integral do crédito tributário – cujo pagamento, inclusive, goza de maior proteção legal e garantias do que o efetuado sob a tutela do direito civil –, ainda mais em se considerando que tal *presunção*, por hipótese admitida, seria, na prática, de caráter *absoluto*, visto que afastável apenas mediante prova de dolo, fraude ou simulação, figuras penais de índole *subjetiva*, cuja apuração transcende a competência das autoridades fazendárias e que, de todo modo, colidem com a natureza *objetiva* da responsabilidade tributária.

Com fundamento no que foi exposto, resta evidente que o instituto da homologação, previsto no art. 150 do CTN, seja em sua modalidade expressa contida no *caput*, seja na tácita, prevista no § 4º, nada tem a ver com o instituto da *decadência de constituir o crédito tributário* de que trata o art. 173 do CTN, que consiste num “*fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo*”<sup>51</sup>, pois naqueles dispositivos legais não temos menção a qualquer *direito* do sujeito ativo da relação jurídico-tributária, mas apenas a um *dever* – o de homologar –, que corresponde simetricamente, no que concerne à sua vinculação e obrigatoriedade, àquele referido no art. 142, *caput* e seu parágrafo único.

Assim, um crédito tributário decorrente de tributo sujeito ao lançamento por homologação que tenha sido regularmente apurado e declarado pelo sujeito passivo haverá, necessariamente, de ser lançado por força do ato administrativo homologatório, que irradiará seus efeitos sobre eventual pagamento antecipado em montante integral efetuado pelo contribuinte, extinguindo definitivamente o crédito tributário respectivo, devendo ocorrer no lapso de até cinco anos contados do fato gerador. Ultrapassada esta data, não há que se falar em direito subjetivo do Estado ou em dever-poder da administração de formalizar qualquer crédito tributário, haja vista que este, por força do pagamento *integral*, foi extinto incondicional e inapelavelmente: qualquer lançamento de ofício efetuado após a homologação expressa ou tácita do pagamento

---

51 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11.ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 313.

*integral* constituiria ilícito, seja na forma da tentativa de enriquecimento sem causa por parte do sujeito ativo, seja na do tipo penal do excesso de exação, praticado pelo agente público.

Em sentido oposto, a apuração e declaração, por parte do sujeito passivo, de tributo em montante diverso daquele previsto na legislação, na interpretação dada a esta pela autoridade administrativa, não é passível, conforme já salientado, de homologação, tanto expressa quanto tácita, por não corresponder, simetricamente, ao crédito tributário respectivo; por conseguinte, o prazo de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador a que se refere o art. 150, § 4º. do CTN, não tem qualquer aptidão para vedar o exercício, pelo Fisco, de seu dever-poder de proceder ao lançamento de ofício, até a data consignada no art. 173 do CTN - o mesmo se dando, evidentemente, na hipótese de simples omissão do contribuinte no cumprimento dos deveres instrumentais que lhe são cometidos pela lei.

Assim, o fato de o Fisco eventualmente silenciar, após decorridos cinco anos da ocorrência do fato gerador, diante de declaração ou de pagamento antecipado efetuado pelo sujeito passivo, não deve conduzir necessária e automaticamente à conclusão de que houve a homologação, pois se a administração tributária entender que a atividade de apuração e declaração a cargo do contribuinte deixou de ser feita ou resultou em montante inferior ao devido, deverá exercer o poder-dever a si conferido pelo art. 142 do CTN de proceder ao lançamento originário de ofício, até a superveniência do prazo decadencial, que na sistemática do CTN é apenas aquele previsto em seu art. 173 – devendo ser considerados, em tal lançamento de ofício, os atos praticados pelo sujeito passivo, mas não homologados pelo Fisco.

Evidente que se poderá sempre arguir que tal entendimento dá causa a certa insegurança jurídica, na medida em que deixa o contribuinte por mais tempo sujeito ao poder fiscalizatório e sancionatório do Estado. Todavia, isto não ocorre, por diversas razões: em primeiro lugar, porque o princípio da segurança jurídica permanece garantido, em sua plenitude, pela existência do prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, de maneira que não há como se falar, no caso dos tributos sujeitos a lançamento por homologação, numa perpetuação do poder sancionatório do Estado sobre os contribuintes; em segundo lugar, por que vai inteiramente

ao encontro dos princípios constitucionais da legalidade e da primazia do interesse público que devem nortear a administração pública brasileira, em suas relações com os particulares; por fim, pela imperatividade de se reconhecer a especificidade dos mecanismos jurídicos que regem a modalidade de lançamento por homologação, no qual é retirada das mãos do Fisco, para ser entregue a particulares, a gestão de parte considerável do procedimento de formalização do crédito tributário, fato que representa, indubitavelmente, causa de ainda maior insegurança jurídica, só que para o Estado, o qual se vê diante da necessidade de despender consideráveis recursos no aparelhamento de seus órgãos de fiscalização, a fim de que o cotidiano esgotamento dos prazos decadenciais não dê ensejo à injusta extinção de créditos tributários, de indiscutível interesse público, por outra via que não a desejável: o pagamento integral.

## 9. Conclusões

a) O crédito tributário, apesar de se originar juntamente com o vínculo obrigacional derivado da ocorrência do fato previsto na hipótese de incidência, depende do ato de lançamento para sua formalização e consequente produção de efeitos jurídicos.

b) O lançamento tributário configura um processo de índole declaratória, de competência privativa da autoridade administrativa em todas as suas modalidades, que se externaliza concretamente por meio de um procedimento, visando o fim último de constituição formal do crédito tributário.

c) No lançamento por homologação, compete ao sujeito passivo, precipuamente, proceder à apuração e declaração da matéria tributável e do montante de tributo devido e, em sendo o caso, efetuar o pagamento antecipado e integral do crédito tributário nascido *in abstracto* com a ocorrência do fato gerador, configurando a atividade apuratória declarada o objeto da homologação, expressa ou tácita; esta, por seu turno, é o pressuposto legal para que o pagamento antecipado eventualmente efetuado pelo sujeito passivo extinga de pleno direito o crédito tributário correspondente.

d) O ato homologatório, assim como o procedimento de lançamento, são de caráter vinculado, razão pela qual inexiste qualquer margem

de tolerância quanto ao seu alcance, que é o mesmo em ambas as figuras jurídicas: tanto o lançamento quanto a homologação (ato administrativo que substitui o lançamento e confere efeitos extintivos ao pagamento antecipado) expressam a vontade da lei, que cria a obrigação tributária e, por conseguinte, faz nascer o direito subjetivo do credor de receber a prestação pecuniária (tributo) e o dever jurídico do devedor de entregá-la, razão pela qual somente aquela tem o poder de dispensar ou reduzir o montante do crédito tributário devido.

e) Nesse sentido, a atividade administrativa de constituição do crédito tributário é sempre vinculada, de maneira que à autoridade administrativa é vedada qualquer transigência quanto ao montante devido.

f) A vinculação da atividade administrativa de formalização do crédito tributário, por meio do lançamento, se estende, inclusive, aos casos em que este se dá por mera homologação, expressa ou tácita, dos procedimentos executados pelo sujeito passivo.

g) Assim como inexistente a hipótese de lançamento provisório, em oposição ao lançamento definitivo, visto que todo lançamento é sempre definitivo, também não há lançamento parcial: ou o lançamento tributário corresponde simétrica e exatamente ao crédito tributário nascido, por força de lei, no momento da ocorrência do fato gerador, conforme verificado pela autoridade administrativa competente, ou nenhum lançamento passível de homologação terá havido. Da mesma forma, não se concebe que pagamento meramente parcial tenha o efeito de liquidar integralmente qualquer débito tributário, pois, caso contrário, estaríamos diante de espécies de transação ou de remissão, não autorizadas por leis específicas.

h) Silente a administração, não terá havido, no caso de apuração ou declaração incompleta ou imperfeita do tributo devido, qualquer homologação, expressa ou tácita, haja vista que tal ato administrativo não pode se prestar à dispensa do pagamento de tributo ou à convalidação de qualquer afronta à legislação tributária. Neste caso, portanto, flui apenas o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN, dentro do qual estará a Fazenda Pública habilitada a proceder ao lançamento de ofício do crédito tributário.

i) Em contrapartida, caso os procedimentos executados pelo contribuinte e o eventual pagamento antecipado do crédito tributário estejam,

efetivamente, em perfeita consonância com a norma tributária aplicável, o silêncio ou a omissão da administração terão, por força do disposto no art. 150, § 4º. do CTN, o efeito de pôr termo ao vínculo obrigacional entre os sujeitos ativo e passivo da relação jurídico-tributária, haja vista os efeitos conferidos pela lei à homologação tácita prevista em referida norma. Em outras palavras, no lançamento por homologação, se o contribuinte proceder à apuração e declaração do montante *integral* do crédito tributário devido, ocorrerá *necessariamente* a homologação, expressa ou tácita, desta sua atividade, configurando tal ato administrativo, quando acompanhado do pagamento integral, a síntese do lançamento e da extinção da obrigação correspondente. Neste caso, não há que se falar em decadência, pois diante do pagamento integral e da extinção do crédito tributário, deixa de subsistir qualquer *direito* de a Fazenda Pública constituir referido crédito.

j) Homologação e decadência referem-se a conceitos jurídicos absolutamente distintos, de modo que não há sentido em se falar na existência, no CTN, de “dois prazos de decadência”: um, previsto, no art. 150, § 4º., aplicável aos tributos sujeitos a lançamento por homologação e aquele previsto no art. 173, I, aplicável às demais modalidades. O prazo de decadência estipulado pelo CTN é única e tão somente aquele referido em seu art. 173, contado das datas indicadas em seus incisos I e II, e se aplica a todas as modalidades de lançamento. O prazo contido no art. 150, § 4º. do CTN não é decadencial, visto que não extingue qualquer direito, mas apenas estipula um termo para a prática do ato de homologação expressa. Expirado tal prazo, não ocorre automaticamente, em toda e qualquer hipótese, a homologação tácita e tampouco fica vedado o direito do Fisco de proceder ao lançamento de ofício.

k) Em face de todo o exposto, cremos ser possível extrair algumas conclusões, com fundamento nos pressupostos assumidos no presente trabalho, acerca da aplicação empírica das regras pertinentes à homologação e à decadência nos tributos sujeitos a lançamento por homologação às seguintes hipóteses, tendo como fatores a antecipação do pagamento e a atividade apuratória praticada pelos sujeitos passivos:

k1) Tributo corretamente apurado e declarado e integralmente pago: homologa-se expressa ou tacitamente decorridos cinco anos desde o fato gerador e extingue-se de pleno direito o crédito tributário;

k2) Tributo corretamente apurado e declarado, mas não pago: homologa-se expressa ou tacitamente decorridos cinco anos desde o fato gerador, ficando o crédito tributário formalizado sujeito à execução, após sua inscrição na Dívida Ativa do Estado, dentro do prazo prescricional;

k3) Tributo corretamente apurado e declarado, mas pago apenas parcialmente: homologa-se expressa ou tacitamente decorridos cinco anos desde o fato gerador, ficando o crédito tributário formalizado sujeito à execução, após sua inscrição na Dívida Ativa do Estado, dentro do prazo prescricional e sendo cabível, no nosso entendimento, a compensação com o montante antecipado;

k4) Tributo apurado e declarado incorretamente e não pago: não há homologação, tendo a Fazenda o prazo previsto no art. 173, I do CTN para constituir o seu crédito;

k5) Tributo apurado e declarado incorretamente e pago parcialmente: *idem*, com a ressalva de que, ao sujeito passivo, não há amparo legal para pleitear eventual “repetição de indébito”, nos termos do art. 165 do CTN, haja vista que o pagamento parcial não se refere a “*tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável*”, pois o crédito tributário, conforme visto, nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário e não com o lançamento;

k6) Tributo apurado e declarado incorretamente e pago integralmente: tem a Fazenda o prazo previsto no art. 173, I do CTN para formalizar corretamente o crédito e impor as penalidades cabíveis pelo descumprimento das obrigações acessórias; porém, não o fazendo, deve-se considerar extinto o crédito tributário correspondente, nos termos do art. 156, VII do CTN, por força da imputação legal contida na parte final do § 4º. do art. 150 do CTN, com fundamento no *resultado* obtido (o pagamento antecipado);

k7) Omissão de apuração, declaração e pagamento: não há o que homologar; portanto, tem a Fazenda o prazo previsto no art. 173, I do CTN para formalizar o seu crédito.

Por fim, cabe apenas lamentarmos que um instituto jurídico alicerçado exatamente no princípio da segurança jurídica, como a decadência,

dê ensejo, paradoxalmente, a permanente insegurança, na exata medida de todo o dissídio que cerca sua aplicação no direito tributário brasileiro.

## 10. Referências

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. ampl. atual. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1991.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 10. ed. rev. atual. Rio de Janeiro: Forense, 1996.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 11. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CINTRA, A. C. A.; GRINOVER, A. P.; DINAMARCO, C. R. *Teoria geral do processo*. 13. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 1997.

CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL e Constituição Federal. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

DI PIETRO, M. S. Z. *Direito administrativo*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 1998.

FERRAZ JR., T. S. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

HORVATH, Estevão. A decadência no lançamento “por homologação”. *Revista de Direito Tributário*, nº 71, p. 149-157, 1996.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito*. 4.ed. São Paulo: Martins Fontes, 1995.

MACHADO, Hugo de Brito. Decadência e lançamento por homologação tácita no art. 150 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 104, p. 47-54, mai. 2004.

MACHADO, Hugo de Brito. A decadência e os tributos sujeitos a lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 59, p. 36-51, ago. 2000.

MACHADO, Schubert de Farias. Lançamento por homologação e decadência. *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 131, p. 68-83, ago. 2006.

MEIRELLES, Hely Lopes. *Direito administrativo brasileiro*. 33. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 23. ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed. reescr. atual. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAULA, Edylcea Tavares Nogueira de. *Prescrição e decadência no direito tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

PAULSEN, Leandro. Crédito tributário: da noção de lançamento à de formalização. *Revista de Estudos Tributários*, v. 10, n° 56, p. 7-16, jul./ago. 2007.

SAMPAR, Marcos Donizeti. Lançamento e revisão de ofício do lançamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 59, p. 67-74, ago. 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e prescrição no direito tributário*. São Paulo: Max Limonad, 2004.

SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. *Ensaio e pareceres de direito tributário material*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 211-31.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 151, p. 28-37, abr. 2008.

VIANA, Daiane Maria Oliveira. Lançamento por homologação e extinção do crédito tributário. *Revista dos Tribunais*, v. 96, n° 860, p. 18-47, jun. 2007.

VITTA, Heraldo Garcia. O silêncio no direito administrativo. *Revista de Direito Administrativo*, n° 218, p. 113-138, out./dez. 1999.

XAVIER, Alberto. A execução fiscal nos tributos de lançamento por homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n° 25, p. 6-13, dez. 1997.

XAVIER, Alberto. Prazos de decadência: âmbito de aplicação dos arts. 150, § 4º, e 173, I, do CTN. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, n° 55, p. 105-114, mar./abr. 2004.