

RAFAEL PEIXOTO ABAL

**DECADÊNCIA E OS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO**

FLORIANÓPOLIS

2002

RAFAEL PEIXOTO ABAL

**DECADÊNCIA E OS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR
HOMOLOGAÇÃO**

Dissertação apresentada à banca examinadora do Curso de Pós-Graduação em Direito – Mestrado da Universidade Federal de Santa Catarina, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientação: Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar.

Florianópolis

Julho 2002

UNIVERSIDADE FEDERAL DE SANTA CATARINA – UFSC
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO – PROGRAMA DE MESTRADO

**A dissertação DECADÊNCIA E OS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO
POR HOMOLOGAÇÃO**

Elaborada por Rafael Peixoto Abal

E aprovada por todos os membros da Banca Examinadora, foi julgada adequada para a
obtenção do título de Mestre em Direito.

Florianópolis, 1º de julho de 2002

Banca Examinadora:


Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Prof. Dr. Índio Jorge Zavarizi

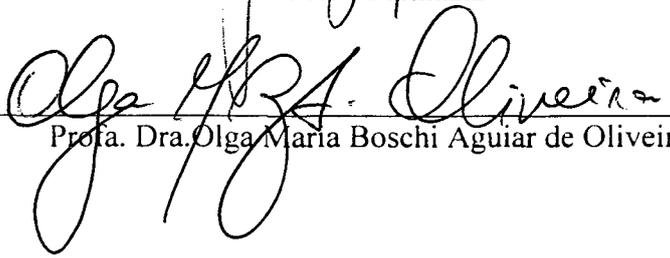
Prof. Dra. Maria de Fátima Ribeiro (UEL)

Prof. Orientador:



Prof. Dr. Ubaldo Cesar Balthazar

Coordenadora do CPGD:



Prof. Dra. Olga Maria Boschi Aguiar de Oliveira

AGRADECIMENTO

Ao meu orientador, Ubaldo Cesar Balthazar, mais que um mestre, pelo tempo, pelas leituras e pelas discussões desde os bancos escolares da graduação.

Ao tributarista, amigo e sócio Andre Piazera Zacchi, pelas leituras, releituras e discussões intermináveis, nas quais nem sempre chegávamos a um consenso.

À minha família pelo apoio em todos os momentos.

À Ana Carolina pelo amor e compreensão.

SUMÁRIO

RESUMO	vi
ABSTRACT	vii
INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO I: RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA: OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO	4
1.1. OBRIGAÇÃO NO DIREITO PRIVADO	5
1.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	10
1.3. NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	12
1.4. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	14
1.5. NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	19
1.6. RELAÇÃO JURÍDICA EFECTUAL E INTRANORMATIVA.....	23
1.7. NÍVEIS DE EFICÁCIA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA	25
1.8. CRÉDITO TRIBUTÁRIO	26
CAPÍTULO II: LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO	32
2.1. CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	32
2.2. ATO ADMINISTRATIVO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO.....	37
2.3. NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	40
2.4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....	48
2.4.1. Lançamento por Declaração	51
2.4.2. Lançamento de Ofício.....	54
2.5. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	59
2.5.1. Autolançamento no Direito Tributário Brasileiro.....	62
2.5.2. O Ato de Homologação	64
2.5.3. Objeto da Homologação	71
2.5.4. Homologação Tácita.....	73

CAPÍTULO III: DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO

TRIBUTÁRIO	77
3.1. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	77
3.2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO.....	79
3.3. PRESCRIÇÃO.....	80
3.3.1. Definição de Prescrição.....	80
3.3.2. Condições Elementares da Prescrição.....	81
3.3.3. Suspensão, Interrupção e Impedimento da Prescrição.....	83
3.3.4. Início do Cômputo do Prazo Prescricional.....	84
3.3.5. Renúncia da Prescrição.....	85
3.3.6. Alegação da Prescrição.....	85
3.4. DECADÊNCIA.....	86
3.4.1. Diferenças entre Prescrição e Decadência.....	87
3.5. PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA.....	89
3.6. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA.....	95

CAPÍTULO IV: DECADÊNCIA E OS TRIBUTOS SUJEITOS AO

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO	104
4.1. PREVISÃO LEGAL.....	104
4.2. PRAZO DA DECADÊNCIA DO § 4º, DO ARTIGO 150, DO CTN.....	108
4.3. INÍCIO DO CÔMPUTO DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	110
4.3.1. Hipótese em que o Sujeito Passivo Declara e Recolhe o Tributo Integral ou Parcialmente.....	113
4.3.2. Hipótese em que o Sujeito Passivo Declara e não Recolhe o Tributo.....	116
4.3.3. Hipótese em que o Sujeito Passivo não Declara e não Recolhe o Tributo.....	120
4.3.4. Decadência e Revisão do Lançamento por Homologação.....	122
4.4. PRAZO DECADENCIAL, QUANDO COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.....	124
4.5. POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	130
CONSIDERAÇÕES FINAIS	139
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	148

RESUMO

A aplicação do instituto da decadência aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação instiga às mais variadas discussões doutrinárias, estando ainda longe de uma interpretação uníssona pela doutrina. Daí a relevância de seu estudo e a atualidade de seu interesse. O tema é abordado de forma a apresentar as diversas interpretações desenvolvidas, possibilitando a chegada a um panorama do estágio em que se encontram, buscando a melhor aplicação do texto legal. O trabalho, eminentemente teórico, inicia com o estudo da obrigação tributária, evoluindo para os pontos relevantes de sua formalização através do ato de lançamento tributário. Posteriormente, estuda-se a decadência e sua aplicação ao direito tributário, culminando com a questão da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, definindo-se o seu *dies a quo*.

ABSTRACT

The application of the institute of the decay to the tributes submitted to the liquidation for homologation urges the most varied doctrinaire discussions, being still far away from an unique form of interpretation. That's the relevant reason of its study and interest. The theme is approached presenting several different developed interpretations, in order to set an idea of its relations to the best application for the legal texts. This work, eminently theoretical, begins with the study of the tax obligation, developing the relevant points of its formalization through the act of tax liquidation. Later, there's a report between decay and its application to the taxation law, culminating in a list of the decay of tributes submitted to the liquidation for homologation, defining its *dies a quo*.

INTRODUÇÃO

O objeto da presente monografia é estudar o instituto da decadência nos tributos submetidos ao regime do lançamento por homologação. Será analisada a extinção do direito do Fisco de proceder ao lançamento, nos casos em que o sujeito passivo tenha o dever de apurar e recolher o tributo sem prévio exame da autoridade administrativa.

O tema é atual e controvertido. A interpretação da redação do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional está longe de uma unicidade entre os estudiosos do Direito Tributário. Os entendimentos são os mais variados possíveis e sua convergência está longe de acontecer. A importância do estudo do assunto, portanto, é indiscutível, o que justifica a escolha do tema.

Os elementos pontuais da pesquisa são três:

O surgimento da obrigação tributária, passando por sua formalização, através do ato administrativo do lançamento tributário.

O estudo da Teoria Geral da Decadência e da Prescrição, iniciando pelas bases desses institutos formadas pelo Direito Privado, até chegar à sua aplicação ao Direito Tributário.

A decadência do direito de efetuar o lançamento tributário dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, tendo sido ou não efetuado o recolhimento do tributo.

A perspectiva do trabalho é eminentemente teórica, no sentido de aprofundar o conceito de lançamento por homologação e, sistematizar a doutrina acerca da decadência dos tributos, afeitos ao seu regime, para que se possa chegar a um

entendimento embasado acerca do tema. Os conceitos operacionais, essenciais ao desenvolvimento deste, encontram-se no corpo do texto, a medida em que são necessários para a melhor compreensão dos objetivos do estudo.

O método utilizado é o dedutivo, utilizando-se da pesquisa bibliográfica. Assim, parte-se da abordagem geral da obrigação tributária, restringindo posteriormente o campo de investigação ao lançamento por homologação e o prazo decadencial que lhe é afeito.

Para que fosse possível alcançar o objetivo do presente estudo, o mesmo foi dividido em quatro momentos, de forma que se pudesse, inicialmente, estabelecer os conceitos necessários para o melhor entendimento do tema central.

O primeiro capítulo trata do surgimento da obrigação tributária de acordo com as premissas desenvolvidas pela Teoria Geral das Obrigações no Direito Privado, seus elementos essenciais, sua natureza, seus níveis de eficácia, chegando ao crédito tributário, que é o direito subjetivo do Fisco de exigir o pagamento de tributos.

O lançamento tributário, que é a formalização do crédito tributário pela autoridade competente, é o centro do segundo capítulo. Nesse momento, são analisados seus aspectos relevantes, definindo-o como ato administrativo, sua natureza constitutiva e declaratória, além de suas modalidades, com maior destaque para o lançamento por homologação.

O terceiro capítulo é dedicado à decadência, partindo de sua diferenciação da prescrição, nos termos da doutrina do Direito Privado e, posteriormente são transpostos tais conceitos para o Direito Tributário, estudando-se, de forma panorâmica, sua aplicação ao lançamento de ofício e por declaração.

Finalmente, no quarto capítulo, é abordada a decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, estudando as principais correntes doutrinárias e especificando o seu *dies a quo*, o centro de toda a discussão doutrinária acerca do referido instituto.

O presente trabalho busca dar uma visão das divergências doutrinárias existentes acerca do tema, através da sistematização dos diversos entendimentos, estudando suas fundamentações e conclusões, de modo a facilitar a compreensão dos motivos, que levam a cada conclusão sem, entretanto, deixar de apontar os entendimentos que se julguem mais próximos da intenção do texto legal.

CAPÍTULO I
RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA:
OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O escopo do presente trabalho é dissertar acerca dos aspectos concernentes à decadência no lançamento por homologação. Entretanto, para chegar-se a tal objeto, necessária se faz a delimitação de diversos conceitos, que são conexos ao tema abordado.

Assim, é preciso partir do momento do nascimento da relação jurídica tributária (obrigação tributária), para que se possa chegar à sua extinção, no caso, a decadência, prevista no art. 156, V, do CTN, embora, como se verá adiante, não se trate, realmente, de causa de extinção do crédito tributário.

O presente capítulo versará sobre a relação jurídica tributária, em seus aspectos mais interessantes ao trabalho, começando pelo vínculo obrigacional, que é criado entre sujeito ativo e passivo, a partir da ocorrência da situação fática, prevista na lei tributária.

Para o melhor tratamento da questão da obrigação tributária, é preciso partir do estudo da Teoria Geral das Obrigações, vez que, apesar de a obrigação tributária possuir diversos aspectos distintos da relação privada, a essência da relação obrigacional deriva da Teoria Geral. Passa-se, portanto, à apreciação, ainda que sem maior profundidade, dos aspectos gerais da obrigação no Direito Privado.

1.1. OBRIGAÇÃO NO DIREITO PRIVADO

O estudo das obrigações deve partir do conceito de relação jurídica, visto que toda obrigação, como será visto adiante, necessita do encontro de duas vontades subjetivas, para que possa se concretizar, ou seja, o estabelecimento de um relacionamento interpessoal (vínculo), que, no campo jurídico, denomina-se relação jurídica.

Kelsen, ao desenvolver sua teoria de um direito puro, assim definiu relação jurídica:

Esta é definida como relação entre sujeitos jurídicos, quer dizer, entre o sujeito de um dever jurídico e o sujeito do correspondente direito (*Berechtigung*) ou – o que não é o mesmo – como relação entre um dever jurídico e o correspondente direito (*Berechtigung*) – definição em que as palavras ‘dever’ (*Pflicht*) e ‘direito’ (*Berechtigung*) devem ser entendidas no sentido da teoria tradicional. Dizer que direito e dever se correspondem significa que o direito é um reflexo de um dever, que existe uma relação entre dois indivíduos dos quais um é obrigado a uma determinada conduta em face de outro.¹

A relação jurídica, no entanto, pode ter qualquer conteúdo. O dever, correspondente a determinado direito, nem sempre se reveste de conteúdo econômico, como, por exemplo, nos casos do Direito de Família. Entretanto, tal espécie de relação jurídica não interessa ao presente estudo.

¹ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991, p. 176.

Importa, aqui, a relação jurídica de conteúdo patrimonial: a obrigação, no sentido posto pelo Direito das Obrigações. Para esse ramo do Direito, segundo Franzen de Lima,

A palavra *obrigações* tem, portanto, em direito, um sentido técnico e restrito, que nos veio, aliás, do Direito Romano, e que permanece ao lado dessa outra acepção mais ampla, caracterizando o *instituto jurídico das obrigações*, que se forma pelas regras disciplinadoras dos vínculos de ordem econômica, que se estabelecem por fatos ou atos jurídicos entre pessoas, - uma como sujeito ativo (credor), outra como sujeito passivo (devedor).²

Firmada a premissa de que a obrigação é uma relação jurídica de conteúdo patrimonial, pode-se avançar no sentido de definir o conceito de obrigação para o Direito Privado brasileiro.

O conceito de obrigação utilizado nos dias de hoje deriva do instituto criado no Direito Romano que, por privilegiar o regramento da parte passiva da obrigação, foi seguido de diversos aprimoramentos, que acompanharam o desenvolvimento da civilização ocidental.

No Direito Brasileiro, existem diversas definições doutrinárias, sendo que Franzen Lima, citando Giorgi, define a obrigação como “vínculo jurídico entre duas ou mais pessoas determinadas, em virtude do qual, uma ou várias delas (devedor ou

² LIMA, João Franzen de. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, v. 1, p. 14.

devedores) ficam sujeitas com relação às outras (credores ou devedores) a fazer ou não-fazer alguma coisa”.³

Já Orlando Gomes a define *como* “vínculo jurídico entre duas partes, em virtude da qual uma delas fica adstrita a satisfazer uma prestação patrimonial de interesse de outra, que pode exigi-la, se não for cumprida espontaneamente, mediante agressão ao patrimônio do devedor”.⁴

Finalmente, Barros Monteiro traz uma das mais completas definições de obrigação. Utilizando-se da definição construída por Clóvis Beviláqua, Barros Monteiro acrescenta a questão da responsabilidade do devedor, quando esse deixa de cumprir sua obrigação, aspecto que passou despercebido pelo redator do Código Civil. Dessa forma, para o referido autor: “obrigação é a relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo, garantindo-lhe o adimplemento através de seu patrimônio”.⁵

Diante dos conceitos apresentados, releva assinalar que obrigação, na acepção jurídica, é uma relação jurídica de natureza pessoal, que necessita de um sujeito ativo e um sujeito passivo, havendo entre ambos a obrigação de uma prestação de conteúdo econômico (patrimonial), do segundo para com o primeiro. Sem esses

³ LIMA, João Franzen de. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, v. 1, p. 16.

⁴ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 11º ed. Revista e atualizada por Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 10.

⁵ MONTEIRO, Washington de Barros. *Curso de Direito Civil*. 25º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1991, v. 4, p. 8.

aspectos não existe obrigação. Para que a obrigação exista, a doutrina, conforme cada autor, estabeleceu seus elementos constitutivos ou requisitos essenciais.

A estrutura elementar da obrigação, nos dizeres de Orlando Gomes⁶, ou os requisitos essenciais para Franzen de Lima⁷, ou ainda os elementos constitutivos da obrigação, para Silvio Rodrigues⁸ e Maria Helena Diniz⁹, são três: as partes (sujeito ativo e sujeito passivo), o vínculo jurídico e o objeto (ou prestação).

As partes, sujeito ativo e passivo, são essenciais, pois deve sempre existir um pólo, com o direito de exigir a prestação e outro que deva responder por esta prestação, submetendo-se à coerção judicial, se não o fizer. O sujeito ativo é chamado de credor e o sujeito passivo, devedor.

O vínculo jurídico é o liame jurídico instituído entre as partes. Segundo Rodrigues:

Este vínculo se diz jurídico porque, sendo disciplinado pela lei, vem acompanhado de sanção. Com efeito, se o devedor que legalmente se obrigou, deixar de efetuar o pagamento, a lei abre as portas dos pretórios ao credor, para que este, através da execução patrimonial do inadimplente, obtenha a satisfação de seu crédito.¹⁰

O último elemento essencial da obrigação é o seu objeto ou prestação. Esta

⁶ GOMES, Orlando. *Obrigações*. 11º ed. Revista e atualizada por Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 13-19.

⁷ LIMA, João Franzen de. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, v. 1, p. 18-19.

⁸ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 23º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 2, p. 4-6.

⁹ DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 9º ed. aumentada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v.2, p. 32-39.

¹⁰ RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 23º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 2, p. 4.

deve ter sempre um cunho patrimonial; ser lícita, isto é, de acordo com a lei e os costumes; e ser determinada ou determinável, ou seja, deve-se individualizar o objeto que será devido pelo sujeito passivo e exigível pelo sujeito ativo. Essa prestação consistirá, ainda, em uma atuação do devedor, que deverá dar, fazer, ou não fazer algo em relação ao credor.¹¹

Como citado, as obrigações podem ser de três modalidades: dar, fazer e não fazer. A primeira consiste na entrega pelo devedor ao credor de algum bem ou valor em moeda. A segunda tem por objeto a realização de um ato pelo devedor em favor do credor. E, finalmente, a obrigação de não fazer consiste na abstenção de determinado ato por parte do devedor.

No presente trabalho, interessa apenas a obrigação de dar, mais especificamente a de entregar dinheiro, moeda, no caso específico do pagamento de tributo.

Dentro do campo do Direito Privado importa, ainda, fazer menção às fontes das obrigações. De acordo com a doutrina romana, são fontes das obrigações o contrato, o quase-contrato, o delito, o quase-delito e a lei, divisão que atualmente não é mais aceita.

Segundo o Código Civil brasileiro, a obrigação pode nascer através de um contrato, de uma declaração unilateral de vontade e de um ato ilícito.

¹¹ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 9º ed. aumentada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v.2, p. 34-36.

Aprimorando a classificação do Direito Positivo, Rodrigues¹² aponta a lei como fonte de todas as obrigações, sendo que, em determinados casos, será fonte mediata e, em outros, fonte imediata. Partindo dessa premissa, enumera as fontes das obrigações em: obrigações que têm por fonte imediata a vontade humana; obrigações que têm por fonte imediata o ato ilícito; e as obrigações que têm por fonte direta a lei. Nos dois primeiros casos, a lei será apenas fonte mediata das obrigações.

Entre as primeiras, colocam-se as decorrentes dos contratos e das declarações unilaterais de vontade. As decorrentes de ato ilícito são aquelas que se constituem por ação ou omissão, culposa ou dolosa, que resultem em dano. E, finalmente, aquelas decorrentes diretamente da lei, as chamadas obrigações *ex lege*.

As obrigações decorrentes diretamente da lei são as de maior importância para o Direito Tributário, uma vez que a obrigação tributária é sempre *ex lege*, pois decorre diretamente da lei, ou seja, quando o sujeito passivo pratica determinado fato, previsto em lei, fica obrigado a pagar o tributo.

1.2. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como já explanado no tópico supra, a obrigação reveste-se sempre de cunho patrimonial. Entretanto, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 113, preceitua que a obrigação tributária é principal e acessória, sendo que a primeira surge com a ocorrência do fato gerador, tendo por objeto o pagamento de tributo ou

¹² RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. 23º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 2, p. 10.

penalidade pecuniária. Já a segunda, também *ex lege*, tem por objeto prestações positivas e negativas, no interesse da arrecadação ou fiscalização dos tributos.

Apesar da redação do Código Tributário prever dois tipos de obrigação, é preciso fazer algumas considerações preliminares acerca da posição adotada pelo legislador, para que se possa definir corretamente o instituto da obrigação tributária.

Na verdade não existe obrigação principal e acessória, mas sim, duas espécies distintas de relação jurídica tributária. Carvalho bem ilustra a questão:

No conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres administrativos. As primeiras, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência – *regra-matriz* – e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais.¹³

Dessa forma, o que o Código Tributário chama de obrigação acessória, de obrigação não se trata, pois não existe entre os sujeitos da relação jurídica um vínculo que resulte em uma prestação patrimonial. Tal relação entre cidadão e Administração se dá apenas no sentido de tornar efetivo o cumprimento da obrigação tributária (principal, na letra do Código). Diante disso, pode-se afirmar que obrigação tributária é a de pagar tributos, e somente esta.

Corolário lógico do inferido acima é que no presente trabalho, quando utilizada a expressão “obrigação tributária”, trata-se da obrigação principal, sendo que a

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13^o ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 284.

obrigação acessória, ainda que obrigação fosse, estaria fora do campo de estudo do lançamento por homologação e da decadência.

Feitos os devidos esclarecimentos, passa-se ao conceito de obrigação tributária, que, para Villegas é o

[...] vínculo jurídico obrigacional que se trava entre o fisco, como sujeito ativo, que tem a pretensão de uma prestação pecuniária a título de tributo, e o particular como sujeito passivo, que está obrigado a esta mesma prestação. Identifica-se, estruturalmente com a obrigação de direito privado; as diferenças surgem de seu objeto (a prestação que um sujeito pretende de outro), já que o tributo é uma instituição jurídica de natureza própria, uniforme e diferenciada.¹⁴

Tomando-se por base todo o exposto sobre o campo privado, juntamente com a definição do professor argentino, a obrigação tributária é o vínculo entre o ente público, como sujeito ativo, e uma pessoa (que pode ser inclusive outra pessoa jurídica de direito público), como sujeito passivo, sendo que este último deve entregar ao primeiro determinada soma em dinheiro (obrigação de dar), face à previsão legal (*ex lege*).

1.3. NATUREZA JURÍDICA DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, isto é, deriva exclusivamente da lei.

¹⁴ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 100-101.

Pugliese coloca que “la obligación tributaria es una obligación *ex-lege* de naturaleza pública, y por lo tanto la fuente exclusiva de la que deriva es la ley.”¹⁵

Machado esclarece que

[...] a obrigação tributária é uma obrigação legal por excelência. Decorre diretamente da lei, sem que a vontade interfira com seu nascimento. A lei cria o tributo e descreve a hipótese em que o mesmo é devido. Basta que essa hipótese aconteça, tornando-se concreta, para que surja a obrigação tributária, sendo absolutamente irrelevante a vontade das pessoas envolvidas.¹⁶

Essa assertiva está contida no princípio da estrita legalidade tributária, consubstanciado na Constituição da República, em seu art. 150, I, pelo qual é vedada a instituição de tributo sem lei que o estabeleça.

Deve-se assinalar, ainda, que a obrigação tributária é uma obrigação de dar. A prestação do sujeito passivo para com o ativo é a entrega de dinheiro, conforme o art. 3º do CTN, que conceitua o tributo. Segundo esse dispositivo, tributo é uma prestação pecuniária, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir.

Assim, a obrigação tributária decorre diretamente da lei e consiste numa obrigação de dar, no caso, entregar dinheiro aos cofres públicos.

¹⁵ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. 2º ed. México: Editorial Porrúa, S. A., 1976. p. 231. No vernáculo: “A obrigação tributária é uma obrigação *ex lege*, de natureza pública e, portanto, sua fonte é exclusivamente a lei”. (Tradução livre do autor)

¹⁶ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 92.

1.4. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Assim como as obrigações de direito privado, a obrigação tributária possui elementos constitutivos, requisitos essenciais sem os quais não pode subsistir. Tais requisitos são: sujeito ativo, sujeito passivo e objeto.

O sujeito ativo da obrigação tributária, segundo o art. 119 do CTN, é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Como se vê, a determinação do sujeito ativo está diretamente ligada à competência tributária constitucionalmente determinada.

Para Ataliba, “sujeito ativo é o credor da obrigação tributária. É a pessoa a quem a lei atribui a exigibilidade do tributo. Só a lei pode designar o sujeito ativo”.¹⁷

Em regra, o sujeito ativo é a pessoa constitucionalmente competente para a instituição do tributo, isto é, União, Estados, Distrito Federal e Municípios. E, de acordo com o art. 7º do CTN, a competência tributária é indelegável. Entretanto, pode a lei que institui o tributo, expressamente, atribuir à outra pessoa a titularidade da exigência do tributo – definindo sujeito ativo diverso daquele com competência constitucional. Isto porque o § 3º, do art. 7º do CTN, dispõe que não se constitui delegação de competência o cometimento à pessoa de direito privado, o encargo ou função de arrecadar tributos. Assim, pode a pessoa jurídica de direito privado ser titular do direito de exigir tributo, como é comum nos casos de parafiscalidade. Importante reafirmar que a delegação da capacidade de arrecadação do tributo deve ser feita expressamente e através de lei.

¹⁷ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5º ed. 5ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 75.

Carvalho¹⁸ ainda coloca como possível sujeito ativo da obrigação tributária pessoa física, que, em determinado momento, desempenhe atividade exclusiva e de real interesse público, muito embora seja muito improvável, na prática, a ocorrência de tal fato.

Para o Código Tributário o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (art. 121, *caput*, CTN). Entretanto, esta disposição é contrária à definição de tributo, que exclui a receita decorrente de sanção de ato ilícito (art. 3º do CTN). O que na verdade ocorre são duas sujeições passivas distintas. Uma em relação à obrigação tributária principal e outra em relação à obrigação acessória, que será a penalidade pecuniária, quando aplicada. Ao comentar o art. 113 do CTN, que dispõe acerca da obrigação tributária principal e acessória, Queiroz faz esta distinção:

Na segunda parte do enunciado do § 1º do art. 113 do CTN (“A obrigação principal tem por objeto...ou *penalidade pecuniária...*”) – não se tem, em rigor, “obrigação tributária”, mas sim uma natureza **punitiva**, pois designa o estado em que se encontra (do qual é titular) o sujeito passivo da relação punitiva *tributária*, ou seja, o estado de **sujeição passiva punitiva tributária**, onde o sujeito passivo está obrigado (“O”) a entregar (“p”) certa quantia em dinheiro ao Estado (sujeito ativo) a título de punição (em virtude de não ter cumprido a conduta prescrita na relação jurídica tributária), em certo tempo e espaço.¹⁹

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 294.

¹⁹ QUEIROZ, Luís César Souza de. *Sujeição Passiva Tributária*. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 220.

A sujeição passiva tributária propriamente dita é apenas aquela que decorre do fato impositivo. A penalidade pecuniária, não obstante o §3º do art. 113 do CTN dispor que a penalidade pecuniária converte-se em obrigação principal, não pode ser considerada obrigação tributária por decorrer de sanção a ato ilícito. O mesmo entendimento tem Denari, para quem:

As penalidades pecuniárias (*sectius*, as multas fiscais) não se equiparam em substância aos tributos, pois embora configure prestação pecuniária compulsória – como deflui da dicção conceitual do art. 3º do CTN – ostentam natureza de sanção de ato ilícito. De fato, enquanto aqueles se preordenam à obtenção de receitas orçamentárias, estas constituem receitas eventuais infligidas aos contribuintes fiscais legalmente previstas.²⁰

Neste trabalho, interessa apenas a sujeição passiva tributária relativa à obrigação tributária principal, uma vez que a sujeição passiva punitiva tributária não se encontra no foco do presente estudo.

Segundo Ataliba, o sujeito passivo “é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”.²¹

O sujeito passivo pode ser pessoa física ou jurídica de direito público ou privado.

²⁰ DENARI, Zelmo. Sujeito Ativo e Sujeito Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Curso de Direito Tributário*. 4º ed. revista e atualizada. Belém: CEJUP, 1995, v. 1, p. 197.

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5º ed., 5º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 77.

Complexos são os desdobramentos da sujeição passiva tributária, o que, no entanto, não são de interesse do presente estudo, e, portanto, não serão aprofundados neste trabalho.

Finalmente, o objeto da obrigação tributária é a prestação que deve ser realizada pelo sujeito passivo. Para Villegas, amparado por Jarach, “o objeto da obrigação tributária é a prestação, quer dizer, o mesmo tributo que deve ser pago pelos sujeitos passivos e cuja pretensão corresponde ao sujeito ativo”.²²

Para Pugliese, “por *objeto* de la obligación tributaria se entiende la prestación pecuniaria – ya que no existen tributos en especie – debida al Estado por el sujeto pasivo de la obligación misma (el contribuyente) por medio de la cual la obligación tributaria se extingue”.²³

Ataliba conceitua o objeto da obrigação como a conduta humana de efetuar o pagamento do tributo. Em suas palavras: “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 o objeto da obrigação”.²⁴ Essa entrega de dinheiro aos cofres públicos é conhecida como tributo, que é o centro de estudo do Direito Tributário.

Os tributos, num conceito amplo, segundo Villegas, são “as prestações,

²² VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 122.

²³ PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. 2º ed. México: Editorial Porrúa, S. A., 1976, p. 217. No vernáculo: “Por objeto da obrigação tributária se entende a prestação pecuniária – uma vez que não existem tributos em espécie -, devida ao Estado pelo sujeito passivo, e pela qual se extingue a obrigação tributária”. (Tradução livre do autor)

²⁴ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5º ed., 5º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 30.

comumente em dinheiro, que o Estado, no exercício de seu poder de império, exige dos particulares, segundo suas capacidades contributivas, em virtude de uma lei e para cobrir gastos que lhe acarreta o cumprimento de seus objetivos”.²⁵

A definição de tributo está posta no art. 3º do CTN, que assim preceitua: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”.

Como se vê, é bastante específica a definição do direito positivo. Entretanto, segundo Ataliba, não é o direito positivo instância adequada a realizar definições, daí que o referido autor desenvolve o seguinte conceito doutrinário:

Juridicamente define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária ex lege, que se não constitui em sanção a ato ilícito, cujo sujeito ativo é pessoa pública (ou delegado por esta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos).²⁶

A norma tributária que define e institui um tributo deve, pois, conter todos os elementos essenciais à configuração da obrigação tributária.

Importante assinalar que a norma tributária deve conter a descrição de determinado fato, o qual, ocorrido, enseja o nascimento da obrigação tributária. Esse fato descrito é que se chama de *hipótese de incidência tributária*, e a ocorrência

²⁵ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 3.

²⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5º ed., 5º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 32.

concreta desta hipótese é conhecida por *fato imponible*. Entretanto, não é escopo do presente trabalho dissertar acerca da hipótese de incidência, instituto que se presume conhecido para o entendimento das questões aqui propostas.

1.5. NASCIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Continuando o raciocínio do tópico supra, seguindo a linha de pensamento de Carvalho²⁷, a hipótese de incidência possui três critérios, que permitem a identificação de um fato ocorrido como ensejador do surgimento da relação jurídica tributária. Tais critérios são: material, espacial e temporal.

O primeiro contém referência ao comportamento das pessoas, físicas ou jurídicas que, ocorrido, instituirá a obrigação tributária. Essa descrição é o que o art. 114 do CTN chama impropriamente de fato gerador, e que a doutrina conceitua como fato imponible.

O critério espacial é aquele que determina o local da ocorrência do fato imponible. Caso este último realize-se dentro da circunscrição determinada pela norma tributária, será devido o tributo.

O critério temporal, que é o mais importante para a determinação do quando surge a obrigação tributária, é, segundo Carvalho,

[...] o grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante ocorre o fato descrito, passando a existir o liame jurídico que amarra

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13^o ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 249-262.

devedor e credor, em função de um objeto – o pagamento de certa prestação pecuniária.²⁸

O nascimento da obrigação tributária se dá, portanto, pela ocorrência do fato impositivo, que, doutrinariamente, significa a convergência de todos os critérios acima expostos, ou seja, o fato concreto reveste-se de toda a descrição feita pela norma tributária. Esse fenômeno é chamado de subsunção.

A subsunção é definida doutrinariamente por Ataliba, como o “fenômeno de um fato configurar rigorosamente a previsão hipotética da lei. Diz-se que um fato se subsume a hipótese legal quando corresponde completa e rigorosamente à descrição que ele faz da lei”.²⁹

Já Carvalho conclui que “houve subsunção, quando o fato (fato jurídico tributário) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)”.³⁰

Segundo Becker,

[...] a hipótese de incidência somente se realiza quando se realizaram (aconteceram e, pois, existem) *todos* os elementos que a compõem. Basta faltar um único elemento para que a hipótese de incidência continue não realizada; e enquanto não se realizar este último

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 258-259.

²⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5º ed., 5º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 63.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 244.

elemento, a regra jurídica incide sobre a hipótese de incidência realizada e a sua incidência é imediata, instantânea, infalível.³¹

Importante fazer uma ressalva em relação à expressão *hipótese de incidência realizada*, utilizada por Becker e criticada por Ataliba. Segundo esse autor, não é possível designar duas realidades distintas da mesma forma. Por isso prefere “[...] designar o fato gerador *in abstracto* por ‘hipótese de incidência’ e *in concreto* por ‘fato imponível [...]’”.³²

Pugliese assim determina o surgimento da obrigação tributária: “el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente”.³³

Com base no exposto acima, pode-se dizer a obrigação tributária nasce no momento em que há a ocorrência do fato descrito pela norma tributária, no espaço territorial alcançado (ou descrito) pela norma, dentro de um lapso temporal também por ela especificado. Não surge o liame obrigacional sem a conjunção de todos esses aspectos.

A ocorrência do fato imponível cria instantaneamente a relação obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, como bem explica Carvalho:

³¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3º ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 307.

³² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 5º ed., 5º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996, p. 51.

³³ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. 2º ed. México: Editorial Porrúa, S. A., 1976, p. 253. No vernáculo: “O momento característico do nascimento da obrigação tributária é aquele em que se exterioriza um fato jurídico previsto na legislação como suficiente a obrigar o contribuinte a efetuar um pagamento”. (Tradução livre do autor)

Inexiste cronologia entre a verificação empírica do fato e o surgimento da relação jurídica, como se poderia imaginar, num exame mais apressado. Instaura-se o vínculo abstrato, que une as pessoas, exatamente no instante em que aparece a linguagem competente que relata o evento descrito pelo legislador. Para o direito são entidades simultâneas, concomitantes. Outra coisa, porém, é saber se os sujeitos interligados na relação têm consciência do vínculo; se o credor vai exercer os seus direitos; ou o devedor cumprir a prestação que lhe cabe.³⁴

Portanto, ocorrido o fato imponible, não há mais como negar a existência da obrigação tributária. É o que Becker³⁵ chama de infalibilidade da incidência da norma tributária, pois, segundo ele, ao ocorrer o fato imponible, há o dever da prestação do tributo. Entretanto, o que pode ocorrer é a falibilidade dos efeitos jurídicos da relação jurídica, caso não haja sujeição, inclusive coercitiva, se for o caso, do sujeito passivo.

Torna-se importante a explanação dessa teoria, uma vez que muitos autores sustentam que a obrigação tributária nasceria apenas com a constituição do crédito tributário, ou seja, depois de concluído o lançamento tributário.

Lacombe expõe a divergência da seguinte forma:

A questão do nascimento da obrigação tributária limita-se à resolução de um dilema doutrinário. O que se procura saber é se a referida obrigação surge no momento em que ocorre o fato imponible, previsto no antecedente hipotético (hipótese de incidência) da norma jurídica tributária, ou se esta obrigação nasce no momento em que, pela prática de uma atividade administrativa, a administração verifica a ocorrência

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 245.

³⁵ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3º ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 309-311.

do fato imponible, identifica o sujeito passivo, fixa o montante devido e expede a notificação ao sujeito passivo identificado. Em suma, a questão está em se verificar se a obrigação tributária surge pela ocorrência do fato imponible ou por ocasião do lançamento.³⁶

Sustentam a teoria de que a obrigação tributária surge apenas com o lançamento Berliri, Ingrosso, Alorio, entre outros. Entretanto, tal discussão já foi superada pela doutrina nacional contemporânea, que maciçamente adota o posicionamento exposto durante todo o presente tópico – de que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato imponible. Apesar disso, apresenta-se a opinião divergente, uma vez que será importante na discussão do próximo capítulo, acerca da natureza do lançamento tributário.

1.6. RELAÇÃO JURÍDICA EFECTUAL E INTRANORMATIVA

A teoria da obrigação tributária como relação jurídica efectual é bem trabalhada por Paulo de Barros Carvalho e Eurico Marcos Diniz de Santi, e ganha importância para que se possa doutrinariamente fundamentar a natureza jurídica do crédito tributário.

De acordo com Santi, a relação jurídica:

É qualificada como efectual, em contraposição à intranormativa, pela situação de surgir de facto sem apresentar necessariamente revestimento lingüístico de norma jurídica: a relação jurídica efectual deve ser, sem que para isso seja declarada juridicamente. Ela decorre de facto que independe de ato de autoridade, por isso rebenta

³⁶ LACOMBE, Américo. **Obrigação Tributária**. 2º ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p. 57.

automática e infalivelmente (Becker) com a ocorrência do fato jurídico tributário.³⁷

Fazendo a recuperação do exposto no item anterior, fica claro o entendimento da teoria exposta por Santi, pois conclui que a obrigação tributária surge com a mera ocorrência do fato imponible, embora não possa desde já ser exigida, como será demonstrado mais adiante.

Ainda o mesmo autor explica o que é a relação jurídica tributária intranormativa:

A relação jurídica tributária intranormativa apresenta, diversamente da relação jurídica efectiva (obrigação tributária), revestimento lingüístico. Ganha concretude existencial quando vertida em linguagem prescritiva seja pelo agente que instaura o ato-norma de lançamento, seja pelo particular quando sob as luzes das normas que prescrevem os deveres instrumentais “formaliza” (no sentido de conferir forma lingüística) a relação jurídica efectiva, individuando seus elementos.³⁸

Assim, a relação intranormativa é aquela que necessita ser declarada como tal, pelo agente escolhido pela norma, para que possa existir. Nesse sentido, o crédito tributário necessita do lançamento para que possa ser formalizado.

³⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento Tributário*. 2ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p.178.

³⁸ *Ibid.*, p. 183.

1.7. NÍVEIS DE EFICÁCIA DA RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA

Com a ocorrência do fato impositivo, já existe o vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo. Entretanto, ainda não pode o primeiro exigir do segundo a prestação do tributo, objeto da relação jurídica que logo se forma. Isto porque as relações jurídicas, e entre elas encontra-se a tributária, possuem diferentes níveis de eficácia, nas palavras de Pontes de Miranda, ou, no entendimento de Becker, variações em seu conteúdo.

Becker coloca que a tripartição vertical do conteúdo jurídico da relação jurídica leva a seguinte classificação: “(a) relação jurídica de conteúdo *mínimo*: direito e correlativo dever; (b) relação jurídica de conteúdo *médio*: direito, pretensão e os correlativos dever, obrigação; (c) relação jurídica de conteúdo *máximo*: direito, pretensão, coação e correlativos dever, obrigação, sujeição”.³⁹

A teoria exposta por Carvalho⁴⁰, com base em Pontes de Miranda é semelhante. Segundo esse autor, há eficácia mínima na relação jurídica com a simples existência de um dever e o correlato direito subjetivo. É a já exposta relação jurídica efectual. Nesse grau de eficácia, a exigibilidade do direito fica diferida no tempo, subordinando-se a condições futuras.

Adquire a relação jurídica gradação média com a implementação da condição futura, adquirindo a relação a possibilidade de o sujeito ativo exigir do sujeito passivo a sua prestação, devendo este último satisfazê-la.

³⁹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3º ed. São Paulo: Lejus, 1998, p. 350.

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. In: *Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1*. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, v. 2, p. 24-26.

Finalmente, a relação jurídica adquire eficácia máxima com o descumprimento do dever, surgindo, então, a possibilidade de o sujeito ativo coagir o sujeito passivo ao cumprimento da obrigação, atingindo o seu patrimônio.

Transpondo tais níveis para a relação tributária, pode-se inferir que, com a ocorrência do fato imponível, surge a obrigação tributária com grau de eficácia mínimo, passando a ter grau médio com a formalização do lançamento tributário e, grau máximo, quando, não recolhido o tributo, a Administração, pela via judicial, atinge o patrimônio do sujeito passivo para satisfazer a prestação não cumprida.

1.8. CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O crédito tributário é previsto no Título III, do Livro II, do Código Tributário Nacional, que o define no artigo 139, como decorrente da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta.

O Código consagra a teoria dualista da relação jurídica tributária, tratando obrigação e crédito como coisas distintas.

De acordo com Lacombe⁴¹, a teoria dualista tem inspiração no direito romano, em que a obrigação continha, além das partes, dois elementos: o *debitum* e a *obligatio*. O *debitum* era o objeto da obrigação, o dar, fazer ou não fazer. A *obligatio* constrangia o devedor a pagar. Modernamente, essa teoria ressurgiu no direito germânico, que admite existência da *obligatio*, não como um dever, mas como a responsabilidade do sujeito passivo pelo inadimplemento do dever, que seria o *debitum*.

⁴¹ LACOMBE, Américo. *Obrigação Tributária*. 2º ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996, p. 77-78.

Corolário lógico dessa teoria é o surgimento, em momentos distintos, da *obligatio* e do *debitum*, que, assim, seriam substancialmente diferentes. O *debitum* surge com a formação do vínculo obrigacional, ao passo que a *obligatio* surge apenas no caso da não realização da prestação devida.

Entretanto, a doutrina do Direito Tributário se insurgiu contra a teoria dualista, adotada pelo direito positivo. Não se poderia conceber uma obrigação sem o referente crédito. Carvalho assim se expressa para criticar a teoria adotada pelo Código:

O direito positivo brasileiro, atrelado ao preconceito da chamada “verdade por correspondência”, e crendo que o sistema normativo operasse por conta própria, detendo mecanismos que o fizessem incidir em situações concretas, independentemente da ação humana de aplicá-lo, utiliza signos diferentes, fazendo acreditar que a obrigação surgiria com a ocorrência do simples evento, mas que o crédito seria constituído pelo ato de lançamento, prerrogativa dos funcionários da Administração. Por esse modo, distingue o momento da incidência, na realização do evento, daquele da aplicação, em que o agente administrativo, tomando conhecimento da ocorrência, firmasse em linguagem específica os termos que presidiram o acontecimento, bem como os traços que identificam o laço obrigacional.⁴²

E prossegue, Carvalho, explicando que “o crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo. A natureza de ambas as entidades é, portanto, rigorosamente a mesma”.⁴³ A concepção do Código Tributário de que o crédito surge com o lançamento, portanto, não

⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13^o ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 360.

⁴³ *Ibid.*, p. 361.

reflete o entendimento da doutrina atual, de que o crédito é apenas formalizado pelo lançamento, tendo surgido com a ocorrência do fato imponível.

Souto Maior Borges também conclui que o crédito tributário não é autônomo em relação à obrigação tributária. Para tanto, se utiliza da teoria do direito reflexo de Kelsen⁴⁴. Essa teoria funda-se no direito subjetivo como poder jurídico, isto é, a todo direito subjetivo corresponde um direito reflexo, que consiste em fazer valer o direito subjetivo não cumprido através do poder jurídico, coercitivamente.

Dessa forma, Souto Maior Borges define o crédito tributário como reflexo da obrigação tributária:

[...] pode-se dizer que o Fisco tem o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo o pagamento de uma certa quantia em dinheiro, e, por isso mesmo, é credor do tributo. Um direito-reflexo não tem existência autônoma, desvinculada da obrigação correspondente. É só quando alguém está obrigado a um certo comportamento para com outrem que este último tem para com o primeiro um direito – por hipótese, o direito de crédito tributário, contrapartida da obrigação do sujeito passivo. Direito à conduta em que a prestação tributária consiste, ou, como ensina a Teoria Pura, o direito-reflexo de um consiste única e exclusivamente na obrigação do outro.

Conclui-se, portanto, que o direito de crédito tributário é, sob esse ângulo de análise, o reflexo de uma obrigação de determinado sujeito passivo em relação ao Fisco.⁴⁵

⁴⁴ KELSEN, Hans. *Teoria Pura do Direito*. Trad. João Batista Machado. 3º ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991, p. 147-150.

⁴⁵ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 47.

Definida a natureza jurídica do crédito tributário, passa-se, agora à definição.

De acordo com Carvalho, define-se “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”.⁴⁶

No entendimento de Machado, crédito tributário “é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional)”.⁴⁷

O crédito tributário, como já exposto em tópico retro, é uma relação intranormativa, uma vez que se trata da formalização da obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato imponible. Dessa forma, o crédito tributário individualiza os elementos da obrigação tributária, tornando possível a identificação das partes (sujeito ativo e sujeito passivo), bem como a especificação do montante a ser recolhido a título de tributo (objeto da obrigação tributária).

A formalização do crédito tributário, portanto, dá à obrigação tributária o grau médio de eficácia, permitindo ao sujeito ativo exigir a prestação do sujeito passivo.

Como já exaustivamente colocado, não existe obrigação sem crédito. O crédito tributário, nessa esteira, nasce juntamente com a obrigação, pela simples ocorrência do fato imponible. Entretanto, também foi dito que a formalização do crédito

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 360.

⁴⁷ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14ª ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 121.

tributário é que confere à obrigação a exigibilidade. Faz-se necessário, portanto, alguns esclarecimentos nesse ponto.

Segundo Carvalho,

[...] nasce o crédito tributário no exato instante em que irrompe o laço obrigacional, isto é, ao acontecer, no espaço físico exterior em que se dão as condutas inter-humanas, aquele evento hipoteticamente descrito no suposto da regra-matriz de incidência tributária, mas desde que relatado em linguagem competente para identificá-lo.⁴⁸

De acordo com Santi, o “crédito tributário é a relação jurídica que decorre mediatamente do fato jurídico tributário e, imediatamente, de ato formalizador de autoridade ou ato do particular”.⁴⁹

Em ambas as citações, os autores corroboram que o crédito tributário nasce com o surgimento do vínculo obrigacional, mas, também deixam claro que o crédito necessita ser formalizado, ou seja, “relatado em linguagem competente”. Essa formalização, de acordo com o Código Tributário Nacional, se dá com o lançamento tributário (art. 142), que será objeto do próximo capítulo. Vale, entretanto, ressaltar que, embora o art. 142 fale em *constituição do crédito tributário*, este não é constituído pelo lançamento, mas formalizado.

Para finalizar, antes de passar ao estudo do lançamento, e apenas por questão metodológica do presente trabalho, importa ressaltar que adotar-se-á a

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 360.

⁴⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 98.

expressão “crédito tributário” utilizando-se a convenção adotada por Santi⁵⁰, que define crédito e débito em função do sujeito Fisco, sendo que o crédito tributário é o direito subjetivo do Fisco de receber prestação patrimonial, e débito do Fisco, o dever jurídico do Fisco de devolver determinada quantia em dinheiro ao sujeito passivo.

Destarte, sempre que se falar em crédito tributário estar-se-á se tratando daquele constante da obrigação tributária, ao passo que, ao se reportar ao crédito que o contribuinte tem para com o Fisco, tratar-se-á de débito do Fisco, de modo a se evitar possíveis confusões no decorrer do trabalho.

Feitas as considerações iniciais acerca da relação jurídica tributária e do crédito tributário, pode-se prosseguir, no capítulo seguinte, para o estudo do lançamento tributário, que é a forma pela qual se constitui o crédito tributário, conferindo exigibilidade à obrigação surgida com a ocorrência do fato imponible.

⁵⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 98.

CAPÍTULO II

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

No capítulo anterior tratou-se da instauração da relação jurídica tributária, com o surgimento do vínculo obrigacional a partir da ocorrência do fato impositivo. Viuse, também, que corolário lógico da obrigação tributária é o surgimento do crédito tributário, que faz com que o Fisco tenha o direito subjetivo de exigir do sujeito passivo a prestação objeto da obrigação: o tributo.

Seguindo esse caminho, passa-se ao estudo do momento de formalização deste crédito tributário, que, no Direito Tributário brasileiro, se dá com a ocorrência do lançamento tributário, instituto que suscita diversas questões controversas, que serão apreciadas apenas de forma superficial no presente capítulo, visto não ser este o objeto desta análise.

Após a apresentação dos princípios gerais do lançamento tributário, seguirá o estudo do chamado lançamento por homologação, que é a espécie importante para o presente trabalho. Assim, inicia-se pela conceituação do lançamento tributário.

2.1. CONCEITO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O instituto do lançamento tributário é centro de profundas divergências doutrinárias, que, por residirem em vários dos seus aspectos, fazem também com que suas conceituações sejam as mais diferentes.

Já foi visto, no capítulo anterior, que a obrigação tributária é uma relação jurídica efectual, que não necessita ser formalizada, mas que o crédito – direito subjetivo do Fisco de exigir a prestação do tributo –, por ser uma relação jurídica

intranormativa, necessita de formalização. O lançamento tributário pode ser caracterizado como a concretização da norma tributária.

O problema do conceito de lançamento tributário deve-se, primeiramente, às diversas acepções que a expressão lançamento possui, inclusive dentro da ciência do Direito.

Acerca deste problema, é importante reproduzir as palavras críticas de Souto Maior Borges, que esclarece a dificuldade de firmar-se uma definição pacífica:

Divergências, entretanto, manifestam-se – e irreduzíveis entre si – no tocante à caracterização do lançamento. A doutrina não consegue conceituar o lançamento de modo uniforme, e, como resultado dessa multiplicidade de posições divergentes, até hoje não foi possível atingir uma conceituação de lançamento de tal forma clara e precisa que viabilize a sua operatividade funcional no campo tributário. E, nada obstante, todos reconhecem a autonomia funcional de que essa categoria jurídico-dogmática se reveste.⁵¹

Importante dimensionar a situação para que se possa justificar o não aprofundamento de tais questões neste momento, até porque podem e devem ser tratadas em um trabalho específico sobre lançamento tributário.

Entretanto, se faz mister apresentar as discrepâncias doutrinárias. Dois são os maiores pontos divergentes acerca do lançamento tributário: a questão de sua natureza – se constitutiva ou declaratória – e se se trata de ato administrativo ou de procedimento administrativo.

⁵¹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 85.

A primeira questão parece resolvida entre os doutrinadores contemporâneos, vez que entre a maioria há um consenso no sentido de ter o lançamento natureza declaratória.

Já o segundo ponto, acerca de tratar-se o lançamento de ato administrativo ou procedimento administrativo, parece longe de uma solução pacífica.

Feitas as considerações preliminares, pode-se tentar determinar, ainda que não definitivamente, o conceito de lançamento tributário.

O Código Tributário Nacional, em seu art. 142, *caput*, define o lançamento da seguinte forma: “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Segundo Machado, a definição do CTN traz algumas impropriedades. Mas o autor constrói sua definição de lançamento com base no Direito Positivo. Procede, entretanto, algumas alterações: “lançamento tributário [...] é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível”.⁵²

⁵² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 14^o ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 122.

Baleeiro define lançamento como o “[...] ato, ou a série de atos, de competência vinculada, praticado por agente competente do Fisco para verificar a realização do fato gerador em relação a determinado contribuinte, apurando qualitativa e quantitativamente o valor da matéria tributável, segundo a base de cálculo, e, em consequência, liquidando o *quantum* do tributo a ser cobrado”.⁵³

Xavier, após excelente digressão, partindo da Teoria Geral do Direito, define lançamento tributário, como o “[...] ato administrativo de aplicação da norma tributária material que se traduz na declaração da existência e quantitativo da prestação tributária e na sua consequente exigência”.⁵⁴

De acordo com Villegas, “chamamos [...] de lançamento ao procedimento integrado por um ato ou por um conjunto de atos, dirigidos a verificar, em cada caso particular, se existe uma dívida tributária (“na debeatúr”) e, em caso positivo, quem é o obrigado a pagar o tributo ao fisco (sujeito passivo) e qual é o montante da dívida (“quantum debeatúr”).⁵⁵

Carvalho define o lançamento como o

[...] ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos

⁵³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11^o ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 782.

⁵⁴ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2^o ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 66.

⁵⁵ VILLEGAS, Héctor. *Curso de Direito Tributário*. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 149.

e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira u'a norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como conseqüente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formado pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como pelo estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito há de ser exigido.⁵⁶

Interessante a definição de Santi, que trata o lançamento como um ato-norma administrativo, admitindo que pode ser o lançamento ato e procedimento ao mesmo tempo. Assim, o referido autor define o lançamento como “[...] o ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (conseqüência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota”.⁵⁷

A teoria acima exposta trata o lançamento como norma jurídica individual. Para tanto, Santi tem como supedâneo Souto Maior Borges, que também não procura caracterizar o lançamento como ato administrativo ou procedimento administrativo. Entretanto, esse assunto será tratado, com mais profundidade, no próximo tópico.

Ficou claro, pelo exposto, que a definição de lançamento tributário não é convergente entre os diversos doutrinadores. Entretanto, é comum em todos, inclusive

⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 383.

⁵⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 155-156.

no CTN, que o lançamento formaliza o crédito e a obrigação exigível, isto é, verifica a ocorrência do fato impositivo, identifica os sujeitos passivo e ativo, definindo o montante a ser pago a título de tributo.

2.2. ATO ADMINISTRATIVO OU PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO

O lançamento tributário introduz no ordenamento uma norma jurídica individual e concreta, que obriga o sujeito passivo a pagar o tributo. A norma jurídica do lançamento encontra seu fundamento de validade – dentro da estrutura de ordenamento jurídico proposta por Kelsen na Teoria Pura – na norma geral e abstrata, estabelecida na lei que instituiu o tributo. Assim, a norma do lançamento é individual, concreta e objetiva, mas de graduação inferior à norma geral e abstrata, prevista na lei.⁵⁸

Esta norma individual e concreta ganha vida através da atuação da Administração Pública. Entretanto, essa atuação é centro de profundas divergências no campo do lançamento tributário. De um lado, há quem defenda a tese de que o lançamento é um procedimento administrativo; de outro, defende-se a tese de que o lançamento é um ato administrativo simples; há ainda a tese de que se trata de ambos: ato e procedimento. A questão não é de fácil resolução, pois, apesar de o art. 142 do CTN prever o lançamento como procedimento, não são poucos os defensores da tese do ato administrativo.

Para que se possa adentrar na discussão, é preciso iniciar pela incursão na doutrina do Direito Administrativo, donde se pode buscar as definições de ato

⁵⁸ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 123.

administrativo e de procedimento administrativo, indispensáveis para se chegar a alguma conclusão.

De acordo com Cretella Júnior, “ato administrativo é a manifestação da vontade do Estado, por seus representantes, no exercício regular de suas funções, ou por qualquer pessoa que detenha, nas mãos fração de poder reconhecido pelo Estado, que tem por finalidade imediata criar, reconhecer, modificar, resguardar ou extinguir situações jurídicas subjetivas, em matéria administrativa”.⁵⁹

De acordo com Oliveira, o ato administrativo é a “declaração unilateral do Estado, ou de quem faça suas vezes, no exercício da função administrativa, que produza efeitos jurídicos individuais e imediatos”.⁶⁰

O ato administrativo, portanto, é uma declaração da Administração Pública e visa dar cumprimento à lei diante de uma situação fática.

O procedimento administrativo, por sua vez, é, segundo Celso Antônio Bandeira de Mello,

[...] uma sucessão itinerária e encadeada de atos administrativos que tendem todos, a um resultado final e conclusivo. Isto significa que para existir o procedimento cumpre que haja uma seqüência de atos conectados entre si, isto é, armados em uma ordenada sucessão visando a um ato derradeiro, em vista do qual se compôs esta cadeia, sem prejuízo, entretanto, de que cada um dos atos integrados neste todo conserve sua identidade funcional própria, que autoriza a neles reconhecer o que os autores qualificam como “autonomia relativa”.⁶¹

⁵⁹ CRETILLA JÚNIOR, José. *Do Ato Administrativo*. 2º ed. São Paulo: Bushatsky, 1977, p. 19.

⁶⁰ OLIVEIRA, Régis Fernandes de. *Ato Administrativo*. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 44.

⁶¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de Direito Administrativo Brasileiro*. 10º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 308-309.

O procedimento administrativo, segundo Osvaldo Aranha Bandeira de Mello:

[...] compreende várias manifestações de vontade sucessivas, de diferentes órgãos administrativos, exteriorizando atos jurídicos e autônomos, que constituem etapas a antecederem a manifestação de vontade, consubstanciada no ato jurídico final, a que se ligam. Aqueles atos perfazem o ciclo para a prática deste. Por isso se chamam de atos preparatórios. São pressupostos do ato jurídico conclusivo. Aliás, após este, pode, ainda continuar o procedimento com os atos jurídicos complementares.⁶²

Diante de opiniões tão claras e abalizadas não restam dúvidas de que o ato administrativo pode ser fruto de um procedimento, uma vez que esse é a seqüência de atos concatenados a um fim comum: a expedição de um novo ato administrativo, um ato final.

Transpondo tais assertivas para o plano do lançamento tributário, pode-se inferir que o lançamento, de acordo com a acepção que se adote, pode ser o conjunto de atos preparatórios para a consecução de um final, isto é, a norma individual e concreta, expedida pela administração, é apenas uma parte do lançamento tributário; ou, o ato administrativo final, que contém a norma individual e concreta, é que é o lançamento, seja esse ato simples ou fruto de um procedimento.

Esse é o entendimento de Xavier, que, ao conceituar o lançamento como ato administrativo, explica: “a referência ao *ato administrativo* visa esclarecer que o

⁶² MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. *Princípios Gerais de Direito Administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1969, v. 1, p. 478.

lançamento é um ato jurídico, que não um procedimento ou uma pluralidade de operações lógicas. Não se incluiu, porém, a menção ao procedimento administrativo que o antecede e prepara, posto não ser de verificação necessária, não pertencendo assim à essência do instrumento”.⁶³

Importante ressaltar que o lançamento pode sim resultar de uma seqüência de atos, mas não pode ser confundido com o procedimento. Como adverte Carvalho, o procedimento “[...] não é imprescindível para o lançamento, que pode consubstanciar ato isolado, independente de qualquer outro. Quando muito, o procedimento antecede e prepara a formação do ato, não integrando com seus pressupostos estruturais, que somente neles estarão contidos”.⁶⁴ E assiste razão ao citado autor, vez que o lançamento pode se consubstanciar com a expedição de um único e simples ato administrativo.

2.3. NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

Questão controversa acerca do lançamento tributário é de se saber se sua natureza é constitutiva ou declaratória, até porque o Código Tributário Nacional o trata como forma de constituição do crédito tributário. Entretanto, tal discussão parece pacificada em torno do caráter declaratório do lançamento.

Antes de adentrar ao estudo da natureza do lançamento, entretanto, se faz necessário um esclarecimento acerca dos atos declaratórios e constitutivos. Os primeiros seriam aqueles que não criam direito, apenas declaram uma situação jurídica já existente

⁶³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 66.

⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 383.

sem alterar a sua composição. Já os atos constitutivos, alterando a situação jurídica preexistente, criam uma nova relação jurídica.

Em uma análise mais profunda, pode-se aceitar que todos os atos jurídicos seriam constitutivos, inclusive aqueles tomados por declaratórios, por sempre criar uma situação nova. Atento a essa questão, Alberto Xavier adverte que

Toda a eficácia jurídica, só pelo facto de o ser, é intrinsecamente inovadora; e daí que também o seja a eficácia declarativa. Ao fenómeno já se tem chamado, sem razão, o “paradoxo da eficácia declarativa”, por não se ter atentado em que nem toda a eficácia inovadora é necessariamente constitutiva, ou, por outras palavras, em que constitutividade e relevância jurídica não são equivalentes. A distinção entre eficácia declarativa e constitutiva só é possível, pois, com referência a um dado padrão, em função do qual se devem qualificar as transformações introduzidas por certo acto ou facto; e esse padrão não pode deixar de ser a situação jurídica preexistente ao acto ou facto.⁶⁵

Apesar de até mesmo os atos declaratórios criarem novas relações, no momento, tais atos serão considerados como formalizadores de fatos já ocorridos, conferindo-lhes apenas juridicidade.

Feitas as ressalvas iniciais, pode-se avançar na discussão da natureza do lançamento tributário.

De acordo com os defensores da tese constitutivista, entre eles grande parte da doutrina italiana, representados por nomes como Ingresso, Allorio e Griziotti, não

⁶⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Conceito e Natureza do Lançamento Tributário*. São Paulo: Editora Juriscredi, [19--], p. 540-541.

basta a ocorrência do fato imponible para que nasça a obrigação tributária. É preciso que ocorra um ato expresso da Administração, que estabeleça o nascimento da obrigação. Antes deste ato – lançamento –, não surge a obrigação tributária.⁶⁶

Entretanto, a teoria puramente constitutiva não é mais aceita, uma vez que a obrigação tributária surge sim com a ocorrência do fato imponible.

Em contraponto, a teoria da natureza declaratória do lançamento, sustentada pela maioria dos autores, entre eles Jarach, Giannini e Fonrouge, conclui que, com o surgimento da obrigação tributária a partir da ocorrência do fato imponible, o lançamento só declara a obrigação tributária preexistente, definindo o seu montante: mas, de modo algum o nascimento da obrigação tributária depende da realização deste lançamento.⁶⁷

Apesar de parecer pacificada a questão em favor da tese declaratória, atualmente já não se admite o tratamento desta questão apenas na bipolaridade, onde, de um lado, a natureza do lançamento tributário é constitutiva e, de outro, declaratória. Apenas essas duas correntes não esgotam o debate.

Alberto Xavier, que desenvolveu a questão da natureza do lançamento tributário de forma profunda, não aceita a doutrina constitutiva, mas, por outro lado, conclui que as teses declaratórias são demasiadamente superficiais. Em virtude disso, passa a desenvolver sua teoria que sai da estreita dicotomia entre ato declaratório e ato constitutivo. O referido autor passa a tratar da eficácia preclusiva, que não depende da

⁶⁶ VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980, p. 152.

⁶⁷ *Ibid.*, p. 152-153.

divergência ou convergência com a situação jurídica preexistente, pois essas se tornam irrelevantes. A eficácia preclusiva não altera a situação anterior e nem a declara, ela é totalmente independente à sua causa.⁶⁸

Corolário desse desenvolvimento é a caracterização, por parte de Xavier, do lançamento como título jurídico abstrato da obrigação tributária.⁶⁹ E, por conseguinte, o mesmo autor conclui que “o lançamento, do ponto de vista do conteúdo, é um acto vinculado de aplicação do direito; do ponto de vista funcional, um título jurídico abstrato da obrigação de imposto, que opera, quanto a esta, uma eficácia preclusiva”.⁷⁰

Até mesmo autores que se filiam à corrente declaratória reconhecem que o lançamento, em determinados pontos, se reveste de carácter constitutivo. Pugliese, que acredita que o surgimento da obrigação tributária ocorre com o fato imponível, abraçando a tese declarativista, faz algumas ressalvas:

Sin embargo, y a pesar de que la verificación del hecho creador del impuesto no posea eficacia constitutiva verdadera como los otros dos elementos – la ley y el hecho mismo – que convergen para determinar el momento característico del nacimiento de la obligación, es en cierto sentido cierto que ejerce una *función constitutiva*, al precisar y delimitar los elementos o presupuestos materiales, que de otra manera quedarían ocultos e incapaces de producir los efectos previstos en la ley.⁷¹

⁶⁸ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e Natureza do Lançamento Tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi, [19--], p. 541-542.

⁶⁹ *Ibid.*, p. 535.

⁷⁰ *Ibid.*, p. 542.

⁷¹ PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. 2º ed. México: Editorial Porrúa, S. A., 1976, p. 259. No vernáculo: “Nada obstante, e embora o lançamento tributário não tenha eficácia constitutiva verdadeira como a lei e o próprio fato imponível, que convergem para determinar o momento

No Brasil, a doutrina também avançou neste sentido. Já são consideradas superadas as teses declarativistas e constitutivistas, principalmente pela consideração de que a obrigação tributária, surgida com a ocorrência do fato impositivo, é geral e abstrata, em contraposição à obrigação individual e concreta, decorrente do lançamento.⁷²

Souto Maior Borges, na esteira de Berliri, simplifica a questão com o reconhecimento de que um ato pode ser declaratório, no que respeita a determinados efeitos e, constitutivo, no que toca a outros.⁷³ E adiante o referido autor conclui:

Não se nega, portanto, efeitos constitutivos ao lançamento. Só que esses efeitos serão essencialmente distintos da constituição da obrigação tributária. Como, entretanto, a obrigação nascida do fato jurídico tributário é só a obrigação geral e abstrata, segue-se que este pode perfeitamente constituir, como o explica o CTN, art. 142, *caput*, a obrigação individual e concreta. É precisamente neste ponto que a superação das teses declarativista e constitutivista se impõe. A declaratividade correspondente, basicamente, à porção determinada na norma individual e concreta posta no lançamento. A constitutividade, ao contrário, corresponde à sua porção indeterminada.⁷⁴

A porção constitutiva do lançamento tributário é justamente aquela que,

característico do nascimento da obrigação, é certo que, em determinado sentido, exerce uma função constitutiva, ao fixar e delimitar os elementos ou pressupostos materiais, que de uma outra maneira ficariam ocultos e não conseguiriam produzir os efeitos previstos em lei". (Tradução livre do autor)

⁷² BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999. p. 421.

⁷³ *Ibid.*, p. 421.

⁷⁴ *Ibid.*, p. 422.

conforme mandamento do art. 142 do CTN, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, identifica o sujeito passivo e, sendo o caso, propõe a aplicação de penalidade. Assim, o lançamento não apenas constata a ocorrência do fato impositivo, mas também identifica, na norma individual e concreta do lançamento, aquela parte que, nas normas gerais e abstratas, encontra-se indeterminado.⁷⁵

Da mesma forma, Carvalho entende que o lançamento tributário reveste-se de natureza declaratória, em determinado ponto e, de natureza constitutiva, em outro. Segundo o autor, o lançamento, “visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação, ainda que possamos rematar que o ‘declaratório do fato’ representa sua própria composição no plano das objetividades, aparecendo exatamente assim para o conhecimento jurídico”.⁷⁶

Mais adiante, o mesmo autor esclarece o seu entendimento acerca da natureza do lançamento tributário:

[...] vale dizer que o fato jurídico-tributário tem caráter declaratório. Aí está o motivo pelo qual se aplica ao fato a legislação em vigor no momento em que o evento ocorreu. Entretanto, não podemos esquecer que o relato do acontecimento pretérito é exatamente o modo como se constitui o fato, como essa entidade aparece e é percebida no recinto do direito, o que nos autoriza a proclamá-lo como constitutivo do evento que, sem esse relato, quedaria à margem do universo jurídico. Por outros torneios, o enunciado projeta-se para o passado, recolhe o evento e, ao descrevê-lo, constitui-se como fato jurídico tributário. Retenhamos esses dois aspectos: o enunciado do antecedente da

⁷⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 427.

⁷⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 393.

norma individual e concreta que analisamos se *constitui* como fato ao *descrever* o evento.⁷⁷

Outro posicionamento que importa ressaltar é o de Eurico Marco Diniz de Santi, que, primeiramente, possuía posicionamento simpático ao caráter declaratório do lançamento⁷⁸, mas, seguindo a esteira de Paulo de Barros Carvalho, passa a desenvolver a teoria do fato-evento e do fato-conduta. Segundo o referido autor, o fato-evento é a descrição, no ato de lançamento, do fato jurídico tributário, isto é, a descrição do fato imponível ocorrido e que ensejou a confecção do ato administrativo do lançamento.⁷⁹ Já o fato-conduta é a proposição da relação jurídica tributária entre determinado sujeito ativo e determinado sujeito passivo, determinando o montante a ser pago a título de tributo. O fato-conduta prescreve a obrigação do sujeito passivo em relação ao sujeito ativo.⁸⁰

Em arremate, Santi aceita que o lançamento é tanto ato declaratório como constitutivo, deixando a já conhecida querela entre declarativistas e constitutivistas para trás. Para esse autor,

Em verdade, esses atos são declaratórios e constitutivos ao mesmo tempo, mas de proposições diversas neles contidas. O fato-evento é *declaratório* do evento e *constitutivo* do fato jurídico tributário e o fato conduta é tão-apesas *constitutivo* do crédito tributário. Assim,

⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 399-400.

⁷⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 194.

⁷⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 113-114.

⁸⁰ *Ibid.*, p. 115.

todo efeito que se atribui ao lançamento ou ao ato de formalização do particular refere-se ao fato-evento, que apenas reconstrói o passado para informar a composição do crédito tributário, mas não ao fato-conduta, que é o próprio crédito.⁸¹

Tal entendimento se coaduna com o disposto no art. 142 do CTN que dispõe que o crédito tributário é constituído pelo lançamento. Já foi colocado que o lançamento é apenas declaratório da obrigação tributária, mas o crédito tributário, que é o direito subjetivo do sujeito ativo surge com o lançamento, pois antes dele era indeterminado.⁸²

O lançamento é constitutivo do crédito tributário, o que não significa dizer que crédito e obrigação são coisas radicalmente distintas, pois o próprio art. 139 do CTN preceitua que o crédito decorre da obrigação e tem a mesma natureza desta. De acordo com Carvalho, o lançamento, “visto na sua integridade, apresenta caráter declaratório do fato e constitutivo da relação [...]”.⁸³ A relação é justamente o direito subjetivo de exigir o pagamento do tributo denominado pelo CTN de crédito tributário.

Xavier entende da mesma forma: “[...] pode conceber-se em tese que, sem ofensa ao princípio da legalidade, possa a lei atribuir a eficácia constitutiva da obrigação tributária, não ao fato tributário típico, por si só, mas a um fato distinto, notadamente o lançamento”.⁸⁴ Claro está que o lançamento constitui o crédito tributário.

⁸¹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 134-135.

⁸² Sobre o conceito de crédito tributário ver item 1.8.

⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 392.

⁸⁴ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 557.

Conforme exposto, não tem mais razão de ser a divergência entre as teses declarativistas e constitutivistas, em relação à natureza do lançamento tributário. Atualmente, parece assente que o lançamento possui tanto natureza declaratória, no ponto em que relata o acontecimento do fato impositivo (declara a existência da obrigação tributária), como natureza constitutiva, no que tange à fixação dos pontos, até o momento do lançamento indeterminados, como o sujeito passivo e o montante da obrigação (constitui o crédito tributário).

2.4. MODALIDADES DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento descritas em seus artigos 147 a 150, classificando-os em lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação.

Tal classificação, entretanto, é bastante criticada por não ser considerada jurídica, uma vez que toma como critério determinante o grau de participação do sujeito passivo na atividade do lançamento. A classificação adotada pelo Direito Positivo é bem explicada por Souto Maior Borges:

O critério tricotômico consagrado no Código Tributário Nacional decorreria do grau de colaboração do sujeito passivo na preparação do lançamento. No lançamento direto ou de ofício (CTN, art. 149) não haveria participação do sujeito passivo. No lançamento por declaração ou misto (CTN, art. 147) ocorreria uma colaboração entre Fisco e o sujeito passivo. No lançamento por homologação (CTN, art. 150) maior seria a intensidade da colaboração, vale dizer, da participação

do sujeito passivo, porquanto o Fisco se limitaria a homologar os atos por ele praticados.⁸⁵

Souto Maior Borges⁸⁶, entretanto, não entende que tal classificação é contraditória, uma vez que o CTN classifica o lançamento em modalidades de acordo com o procedimento preparatório do ato de lançamento – vale lembrar que esse autor aceita o lançamento tanto como ato administrativo como procedimento administrativo -, lembrando, com supedâneo na Teoria Geral do Direito, que não existem classificações certas ou erradas, verdadeiras ou falsas, mas úteis ou inúteis. No caso da ciência do Direito deve-se avaliar se determinada classificação auxilia ou não o operador do Direito. Adverte ainda que o critério foi acolhido pelo legislador e, assim sendo, não deve o estudioso da ciência jurídica repudiá-lo, mas investigar as causas da adoção, sob pena de não estar trabalhando no âmbito da ciência do Direito, mas da Política Jurídica.

De outro lado, Carvalho sustenta críticas aos critérios escolhidos pelo legislador, os quais reivindica mais científicos: “Mais uma vez nota-se que o legislador pouco se atém ao aspecto científico, remetendo a tarefa ao plano da dogmática. Quisesse ele discriminar o lançamento em espécies, teria de consultar a tessitura jurídica do ato para, a partir dela, classificá-lo em função de seus elementos indispensáveis ou seus pressupostos de validade. Não o fez, escolhendo modalidades aceitas passivamente pela doutrina, mas longe de considerar tais aspectos”.⁸⁷

⁸⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999. p. 325.

⁸⁶ *Ibid.*, p. 326-327.

⁸⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 421.

O entendimento de Carvalho tem procedência de acordo com a sua teoria que, conforme já exposto em tópico retro, define o lançamento como ato administrativo e não procedimento.

A deficiência da classificação do CTN também poder ser notada quando, analisando cada uma das modalidades por ele prescritas, nota-se que dificilmente encontra-se alguma delas em sua forma pura, isto é, o lançamento de ofício raramente procede-se sem que haja qualquer intervenção do sujeito passivo, ainda que prestando singelas informações.

Da mesma forma, não se pode argumentar que o lançamento por homologação, em determinadas situações, prescindia do lançamento de ofício.

Nessa linha de raciocínio está o entendimento de Santi, para quem a classificação implementada pelo CTN baseia-se em critérios extrínsecos, isto é, deixando de lado os elementos essenciais da norma jurídica tributária, e baseando-se em critérios externos ao ato-norma administrativo do lançamento. Sua teoria, portanto, vai ao encontro do entendimento já exposto de Paulo de Barros Carvalho.⁸⁸

Em outro momento, Santi realiza as seguintes críticas, que merecem transcrição: “Pode-se alegar que essa classificação, como qualquer outra do direito, justifica-se pela sua utilidade, na medida em que ela nos ajuda a compreender melhor a questão do lançamento. No entanto, essa divisão em três modalidades apresenta, “[...]”

⁸⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 214-216.

comprometimentos relativos à interpretação do próprio texto positivado, o que, aliás, parece ser um problema comum nas classificações no direito”.⁸⁹

Levando sua crítica adiante, Santi delinea uma nova classificação para as espécies de lançamento, propondo suas modalidades individuais de formalização do crédito, que seriam “aglutinadas em plexos normativos que se distinguem em razão de disciplinar que a formalização do crédito seja realizada: (i) pelo contribuinte (e sujeita à homologação do Fisco) ou (ii) pela autoridade fiscal”.⁹⁰

Nada obstante a proposta do referido autor ser de grande valia e merecer a menção, além de mostrar-se como um ponto de partida para uma nova classificação das modalidades do lançamento, inclusive para uma futura positivação, será utilizada no presente trabalho a classificação do CTN, até por ser aceita, ainda que com restrições, pela doutrina.

Destarte, neste tópico serão trabalhados os conceitos do lançamento de ofício e do lançamento por declaração, deixando o lançamento por homologação para um tópico exclusivo, em face de ser o cerne desta dissertação.

2.4.1. Lançamento por Declaração

O Lançamento por declaração está previsto no art. 147 do CTN, *caput*, que, textualmente, dispõe: “O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à

⁸⁹ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad. 2001, p. 118.

⁹⁰ *Ibid.*, p. 121.

autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação”.

As informações, prestadas tanto pelo sujeito passivo como por terceiro e que caracterizam essa espécie, integram o procedimento de lançamento e não o ato-norma propriamente dito. A declaração, portanto, é um pré-requisito procedimental para o posterior lançamento. Daí Souto Maior Borges colocar que “trata-se essa declaração de ato cronologicamente antecedente ao ato de lançamento. Só a visão do lançamento não apenas como ato, mas também como um procedimento administrativo permitirá a descrição dessa categoria jurídica”.⁹¹ Daí, portanto, o entendimento deste autor de que a classificação do Código não é contraditória.

A redação do CTN não deixa margens para outras definições acerca desta espécie. Entretanto, ainda há questões a serem explicitadas.

Uma delas é sobre a retificação da declaração, prevista no § 1º do art. 147 do CTN, que, quando se der por parte do sujeito passivo e que vise a redução ou exclusão de tributo, necessitará de comprovação de que se funda em erro e, ainda assim, deve se dar antes da notificação do lançamento.

De outro lado, os erros percebidos pelo Fisco poderão ser alvos de retificação de ofício. (CTN, art. 147, § 2º).

Uma última questão acerca do lançamento por declaração é sobre o lançamento feito em razão de arbitramento. O art. 148 do CTN prescreve:

Art. 148. Quando o cálculo do tributo tenha por base ou tome em

⁹¹ BORGES, José Souto Maior. **Lancamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 329.

consideração, o valor ou o preço dos bens, direitos, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado. Ressalvada, em caso de contestação, a avaliação contraditória, administrativa ou judicial.

Até que surja prova em contrário, o Fisco, no lançamento por declaração, tem de aceitar a palavra do contribuinte. Entretanto, quando as informações sobre valor ou preço de bens, direitos, serviços, ou atos jurídicos, não condizerem com a realidade, seja por displicência, seja por malícia do sujeito passivo, pode a Administração deixar as informações prestadas de lado e calcular, estimar, buscando a verdade dos fatos. Esse arbitramento, no entanto, deve louvar-se de elementos idôneos e condizentes com a realidade.⁹²

Apesar de estar, no CTN, topologicamente ligado ao lançamento por declaração e falar em declaração, o art. 148 disciplina uma técnica de lançamento de ofício, e não se constitui em nova modalidade de lançamento. O arbitramento pode também ocorrer no lançamento por homologação, quando houver discrepâncias entre as informações prestadas pelo sujeito passivo e os fatos.

Sacha Calmon deixa bastante clara a função do arbitramento: “[...] tanto nos tributos que deveriam ser lançados com base em declaração do contribuinte quanto nos lançados por homologação, o art. 148 autoriza a Fazenda Pública a pôr de lado a

⁹² BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11^o ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 818.

escrita, os livros e demais informações prestadas pelo sujeito passivo (havendo omissão, fraude ou simulação), para lançá-los de ofício”.⁹³

E mais adiante, explicita as situações em que pode ocorrer o arbitramento:

[...] o art. 148 do CTN somente autoriza a utilização do arbitramento em face das omissões ou atos de falsidade e desonestidade perpetrados pelo contribuinte ou terceiro que tornem imprestáveis os dados registrados em sua escrita. Não sendo essa a hipótese, *a contrario sensu*, ficam vedadas as presunções e os indícios, pautas e médias levantadas, técnicas que afastam o lançamento da realidade dos fatos e da capacidade econômica do sujeito passivo.⁹⁴

Feitas as considerações sobre o lançamento por declaração, passa-se à exposição acerca do lançamento de ofício.

2.4.2. Lançamento de Ofício

O lançamento de ofício, seguindo-se a classificação do Código Tributário Nacional, é aquele realizado pela autoridade administrativa sem a participação do sujeito passivo e em decorrência direta da lei. Importante assinalar que qualquer tributo pode ser lançado de ofício, quando não lançado devidamente por outra modalidade. Daí que o art. 149 do CTN prevê o lançamento e a revisão do lançamento de ofício.

Segundo Souto Maior Borges,

⁹³ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 666.

⁹⁴ *Ibid.*, p. 667.

O lançamento *ex officio* é realizado ou independentemente das operações de quantificação do débito pelo sujeito passivo ou quando este as efetua insuficientemente. Por isso, a distinção entre o lançamento de ofício e lançamento por declaração relaciona-se com o procedimento, e não propriamente com o ato de lançamento em si, já que o ato de lançamento é idêntico tanto no procedimento de lançamento *ex officio* quanto no lançamento por declaração. Note-se que, enquanto o Código Tributário Nacional caracteriza o lançamento por declaração (art. 147, *caput*) e o lançamento por homologação (art. 150, *caput*), não o faz com relação ao lançamento de ofício (art. 149, *caput*).⁹⁵

O lançamento de ofício está previsto no art. 149 do CTN. Esse dispositivo prevê os diversos casos em que se procederá ao lançamento de ofício, bem como à revisão de ofício.

Entretanto, antes de apresentar as hipóteses previstas no artigo citado, é importante salientar que tal dispositivo mistura revisão de ofício do lançamento com o lançamento de ofício, coisas distintas, uma vez que os procedimentos de lançamento e de revisão são coisas diversas.⁹⁶ Não é, no entanto, o momento para se dissertar mais profundamente sobre essa questão, de modo que apenas importa fazer a advertência e, feita, passa-se às hipóteses do art. 149.

Já foi colocado anteriormente que o lançamento de ofício decorre diretamente da lei. Esta é a previsão do inciso I, do art. 149, que não necessita maiores ilações.

⁹⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 340.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 341.

O lançamento também será de ofício no caso do declarante do tributo ser omissor (inciso II). Nessa hipótese existia um tributo sujeito ao lançamento por declaração, sendo que esta deixou de ser prestada. Não se trata aqui de revisão de lançamento, pois sem a declaração não houve lançamento anterior, mas lançamento de ofício.⁹⁷

Há, ainda, a omissão parcial (inciso III), quando, feita a declaração, o sujeito passivo deixa de declarar determinados fatos. Nesta hipótese, há uma revisão do lançamento realizado anteriormente, que, por culpa do sujeito passivo, não foi realizado com base nos fatos que deveria.

O inciso terceiro ainda prevê o caso da recusa ou insuficiência de esclarecimento, no caso de omissão parcial e quando forem solicitados pela autoridade administrativa. Nesse caso, a autoridade abandona os dados declarados e procede ao lançamento de ofício, mas sempre em bases razoáveis.⁹⁸ A conduta prevista neste item é passível, além da conversão da modalidade de lançamento, de sanção tributária.

O inciso quarto trata dos casos em que se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória. Nesse caso pode ser utilizado o arbitramento (CTN, art. 148) para a realização do lançamento ou a revisão de ofício.⁹⁹

O inciso seguinte, o quinto, trata da omissão ou inexatidão praticada por

⁹⁷ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 345.

⁹⁸ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense. 2001, p. 823.

⁹⁹ *Ibid*, p. 823.

pessoa obrigada a realizar o lançamento por homologação. A omissão é o não cumprimento da obrigação tributária, ao passo que a inexatidão é o cumprimento insuficiente da mesma. No caso de a verificação da omissão ou inexatidão se dar antes da homologação do lançamento, será caso de lançamento de ofício, e, caso contrário, se der após a homologação, será caso de revisão de ofício.¹⁰⁰

O inciso sexto prevê a hipótese de ocorrência de ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária. Aqui a ação ou omissão deve ser em relação à obrigação principal, e não aos deveres acessórios, o que implica apenas em aplicação de penalidade tributária, mas não em lançamento de ofício.¹⁰¹

O caso de comprovação de que o sujeito passivo, ou terceiro, tenha agido com dolo, fraude ou simulação, é previsto no inciso VII. Tal previsão, entretanto, já é contemplada implicitamente no inciso anterior, isto é, a efetivação do lançamento de ofício decorrente da prática ou omissão punível com penalidade pecuniária. O dolo, fraude e simulação são condutas passíveis de tais penalidades. Daí a sua inclusão no item anterior.¹⁰²

O inciso VIII, do art. 149 do CTN, prevê o lançamento ou revisão de ofício quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior. Ao prever um lançamento anterior, fica claro que o presente

¹⁰⁰ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 350.

¹⁰¹ *Ibid.*, p. 351.

¹⁰² *Ibid.*, p. 353.

dispositivo é caso apenas de revisão do lançamento. O fato de que trata este item deve ser relevante para autorizar a revisão. Fato que, se conhecido na época do lançamento, teria alterado suas bases.¹⁰³

O texto do último inciso do art. 149 do CTN traz a possibilidade de revisão do lançamento, quando comprovada a ocorrência de fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial. Esse dispositivo alcança qualquer ação ou omissão por parte da autoridade lançadora, por menor que seja, desde que descumpra a legislação.

De acordo com Baleeiro, o inciso IX é “[...] uma via de mão dupla: tanto em favor do Fisco, quanto em favor do contribuinte. A autoridade pode cometer o dolo ou a simples falta de exação no cumprimento do dever, tanto em detrimento do Erário, quanto do contribuinte”.¹⁰⁴ Como visto, neste caso importa apenas o descumprimento da legislação, independente de quem venha a ser o prejudicado.

Finalmente, o parágrafo único, do art. 149 do CTN, prevê que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública. Como este assunto será dissertado com maior vagar no último capítulo, não serão tecidos maiores comentários neste momento sobre o mesmo.

¹⁰³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 824.

¹⁰⁴ *Ibid.*, p. 824.

2.5. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

No tópico anterior, trabalhou-se as definições do lançamento por declaração e do lançamento de ofício. Prosseguindo na classificação tripartite, proposta pelo Código Tributário, resta analisar o lançamento por homologação, último previsto pelo direito positivo, mas, sem dúvida, a modalidade de apuração tributária mais utilizada não apenas no Brasil, mas na maior parte dos países.

Reveste-se de grande importância o estudo do lançamento por homologação, não apenas pela sua grande participação na vida do contribuinte, mas por ser um dos institutos mais polêmicos do Direito Tributário brasileiro, ensejando diversas interpretações contraditórias, estando longe de uma unidade dogmática.

O lançamento por homologação está previsto pelo art. 150 do CTN, que, literalmente dispõe:

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.

§ 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º 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 crédito.

§ 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

Através de uma rápida leitura do dispositivo acima já se pode atentar para o fato de que o lançamento por homologação foge às características básicas previstas no art. 142 do CTN, que, como já visto, prevê textualmente que o lançamento é ato privativo de autoridade administrativa. É justamente a previsão de que deve o sujeito passivo apurar o montante a ser recolhido e antecipar o pagamento, que leva às mais diversas interpretações, que deixam a doutrina totalmente dissonante acerca do assunto.

O que é certo é que o Código Tributário obriga o particular a realizar diversas atividades, que caracterizam o lançamento, como declarar a ocorrência do fato gerador, identificar-se (ou indicar, no caso de ser responsável tributário) como sujeito passivo, definir o montante a ser recolhido e, finalmente, recolher o tributo, tudo isso sem a intervenção da autoridade administrativa.

Por conta da realização pelo sujeito passivo de todas as atividades acima, é que vários autores chamam o lançamento por homologação de *autolancamento*, uns como sinônimos, outros como se essa denominação fosse a mais correta. Essa denominação foi trazida para o Brasil por ser utilizada em diversos países – *autoliquidación* na Espanha, *autodeterminación* nos países latino-americanos, *autoaccertamento* na Itália.¹⁰⁵

¹⁰⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 232. O autor coloca que o lançamento previsto no art. 150 do CTN é verdadeiro autolancamento, pois toda a atividade de lançamento é praticada pelo sujeito passivo.

De outro lado, entendem alguns que a figura do art. 150 do CTN sequer pode ser chamado de lançamento. Carvalho defende que o sujeito passivo faz a apuração e o pagamento do tributo, e o ato homologatório é apenas um ato de mera fiscalização, defendendo ainda a existência de tributos sem lançamento. Segundo o referido autor: “[...] o ato homologatório exercitado pela Fazenda, ‘extinguindo definitivamente o débito tributário’, não passa de um ato de fiscalização, como tantos outros, em que o Estado, zelando pela integridade de seus interesses, verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele”.¹⁰⁶

Como visto, o cerne da questão é saber se o ato de homologação – expresso ou tácito – tem a natureza de lançamento tributário, ou se é apenas ato fiscalizatório, questões que serão analisadas neste tópico.

Antes, entretanto, é importante fazer uma distinção entre lançamento por declaração e o lançamento por homologação. No primeiro, o sujeito passivo fornece ao Fisco os dados necessários à expedição do ato administrativo de lançamento, para que, posteriormente, a autoridade administrativa expeça o respectivo ato e, a partir daí, passa a obrigação a ser exigível; já no lançamento por homologação, o sujeito passivo também está obrigado a fornecer todos os dados referentes à obrigação, através da guia competente a cada tributo, mas deve antecipadamente efetuar o pagamento do imposto, sem aguardar a expedição do ato de lançamento por parte do Fisco.

¹⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 429. No mesmo sentido Sacha Calmon, reportando-se a Alberto Xavier, p. 674.

2.5.1. Autolancamento no Direito Tributário Brasileiro

Muito se discute se o Sistema Tributário brasileiro admite o chamado autolancamento. A questão não é de fácil resolução. Primeiramente por ser este termo importado do direito estrangeiro. Além disso, no próprio direito estrangeiro há uma polissemia em relação a essa expressão, como bem advertido por Estevão Horvath.¹⁰⁷

Para se saber se esse instituto é aplicável no direito nacional, é preciso ter como ponto de partida um referencial. Nesse caso, o ponto de partida deve ser o conceito de lançamento. Entretanto, feita tal pontuação, encontra-se uma nova encruzilhada: a de se saber qual é o conceito de lançamento a ser tomado. O conceito de lançamento deve ser proposto pelo direito positivo, pois é a norma que cria o arquétipo tributário a ser aplicado em determinado ordenamento. Assim, independentemente da posição tomada pela legislação, cabe ao doutrinador sistematizá-la e, quando necessário, adequá-la aos princípios gerais do direito.

Feitas as devidas considerações e tomando o direito positivo como ponto de partida desta investigação, pode-se concluir que o autolancamento não é recepcionado pelo Código Tributário.

O lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, e assim o é no lançamento por homologação. O autolancamento pressupõe que a atividade realizada pelo sujeito passivo seja equiparada ao lançamento, isto é, produza os mesmos efeitos que o lançamento, o que não parece possível.

¹⁰⁷ HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e "Autolancamento"**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 82-84.

A resolução da questão pelo direito positivo também é sustentada por Souto Maior Borges. Para ele, “no Direito Positivo brasileiro, [...] o lançamento, em qualquer hipótese, é sempre de competência privativa da autoridade administrativa (art. 142, *caput*). Por isso mesmo o Código Tributário Nacional repudiou o termo ‘autolancamento’, substituindo-o por ‘lançamento por homologação (art. 150, *caput*)’”.¹⁰⁸

Entende, da mesma forma, Derzi, e, ao atualizar a obra de Baleeiro, afirma que “somente é lançamento, no sentido técnico-jurídico, o ato jurídico emanado da Administração. Particular não pratica ato administrativo, não lança tributo, por isso mesmo, inteiramente cabível a terminologia legal: lançamento por homologação”.¹⁰⁹

Aprofundando a questão, Horvath, que trabalhou a questão do autolancamento à luz do Direito espanhol, transportando a questão para o Direito pátrio, adverte que:

Ao autolancar¹¹⁰, o sujeito obrigado estará aplicando o Direito ao caso concreto, desde o instante em que recolhe os fatos por ele realizados, os subsume à norma tributária correspondente para verificar se são fatos impositivos ou não, até o momento em que passa a quantificar o seu débito, aplicando a alíquota à base impositiva, numa atividade que materialmente, é idêntica à que efetua a Administração Tributária.

Contudo, a quantia apurada pelo sujeito passivo é u'a mera *proposta de lançamento*, porquanto o único ato a este correspondente, com

¹⁰⁸ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 370.

¹⁰⁹ BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 832.

¹¹⁰ Importante advertir que, na mesma obra, na p. 79, o autor citado adverte que, não obstante a impropriedade da expressão, por ser de uso corrente, utilizaria na obra a expressão “autolancamento”.

caráter definitivo, segundo o CTN, é aquele emanado da Administração. Esta “proposta” se confundirá com o lançamento administrativo em que, após o transcurso do prazo para lançar, a Administração permaneça inerte, e isto se equipara a um “ato de lançamento tácito” que, em rigor, *confirma* o lançamento efetuado pelo sujeito passivo.¹¹¹

Portanto, não obstante a operação realizada pelo sujeito passivo ser materialmente idêntica a da autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, tais atos não podem ser considerados lançamento por não possuírem a chancela administrativa.¹¹²

2.5.2. O Ato de Homologação

Claro está, por força do art. 142 do CTN, que o lançamento tributário deve ser sempre emanado de autoridade administrativa. Assim, não ocorrendo a expedição de um ato administrativo, não há que se falar em lançamento.

Entretanto, o art. 150 do CTN traz uma novidade ao sistema do lançamento: o lançamento por homologação, onde o montante de tributo é apurado pelo sujeito passivo e pago sem que haja intervenção do Fisco.

Também foi visto que a atividade praticada pelo sujeito passivo não pode ser considerada um ato de lançamento, inexistindo o chamado *autolancamento* no

¹¹¹ HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 110.

¹¹² SANTI, Eurico Marcos Diniz de **Lançamento Tributário**. 2ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 220-221.

Brasil.

É preciso, no entanto, discutir a questão acerca da possibilidade de o ato de homologação, previsto no art. 150 do CTN, ser considerado como ato administrativo de lançamento, para também se saber se há ou não lançamento nesta hipótese.

Antes, entretanto, deve-se fazer a ressalva: o legislador do Código Tributário, ao redigir o art. 142, fincou pé na natureza essencialmente administrativa do ato de lançamento. Ao tempo em que avançou no texto legal, deparou-se com uma questão praticamente insolúvel: se o lançamento é ato administrativo, como definir aqueles casos em que o sujeito passivo apura e paga o tributo sem a participação do Fisco? A saída, diga-se de passagem, foi bastante criativa, ao fixar o ato de homologação, por parte do Fisco, como ato de lançamento.

A doutrina, entretanto, deve tomar a lei como ponto de partida e não como uma proposição pronta e acabada. Daí terem surgido as mais variadas interpretações acerca do instituto engenhosamente criado.

O problema de se considerar o ato homologatório como lançamento decorre do próprio Código Tributário, pois, como já visto, a partir do lançamento o crédito tributário fica individualizado e pode ser exigido (grau médio de eficácia). Entretanto, o art. 150, § 1º, do CTN, coloca que o pagamento antecipado extingue o crédito, sob condição resolutória. Ainda que se falasse que a condição resolutória faz com que a extinção da obrigação necessite de um fato futuro, qual seja a homologação. mais adiante, o art. 156, VI, do CTN, prevê como causa de extinção do crédito o pagamento antecipado, homologado.

Fica clara a oposição entre o lançamento e o lançamento por homologação. pois um cria o direito e outro o extingue. Carvalho chega a comparar o conceito de

lançamento ao de certidão de nascimento e, o de homologação, ao de certidão de óbito.¹¹³

O mesmo autor, em outro momento, assevera a crítica ao ato de homologação enquanto lançamento. Segundo ele:

Salta aos olhos a incompatibilidade entre o ato jurídico administrativo da homologação de atividades exercidas pelo sujeito passivo e aquele conceito que desenvolvemos sobre o ato jurídico administrativo de lançamento, muito mais complexo, abrigando entre seus elementos fundamentais a estipulação dos termos de exigibilidade, cláusula despicienda nos atos de homologação, além de uma série de outras figuras que, mesmo com boa vontade, jamais iríamos encontrar nos atos homologatórios.¹¹⁴

A incompatibilidade do ato de homologar um procedimento realizado por particular vem da Teoria Geral dos Atos Administrativos, pois não pode ocorrer homologação de um ato jurídico que não seja administrativo, isto é, expedido pela Administração Pública. Xavier explica com propriedade o que ocorre no caso do lançamento por homologação:

Com efeito, a homologação é o ato administrativo pelo qual um órgão deliberativo aceita a sugestão proposta por um órgão consultivo e a converte em decisão sua, de tal modo que o conteúdo da homologação é a proposta homologada. Esta última tem a natureza de parecer e só a homologação lhe confere caráter de ato definitivo ou executório. É certo que em certos casos as leis administrativas usam ainda a expressão no sentido impróprio de “ratificação” de um ato da

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição. **Repertório IOB de Jurisprudência**. nº 3, p. 77-82. 1º quinzena de fevereiro de 1997, p. 73.

¹¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1**. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, v. 2, p. 83.

competência própria de superior hierárquico, praticado, por motivo de urgência, por subalterno.

Mas a verdade é que nem numa nem noutra destas acepções se pode enquadrar a aberrante figura do “lançamento por homologação”. É que a estas é comum a idéia de que o objeto de homologação é um ato administrativo, a que aquela imprime uma eficácia específica, de que o ato homologado se encontrava privado. Ora, no “lançamento por homologação” não existe qualquer ato administrativo prévio suscetível de um controle, mas sim um ato jurídico, praticado por particular, em que se traduz o pagamento da obrigação tributária, ato esse insuscetível de homologação, ao menos à luz do conceito técnico-jurídico desse instituto.¹¹⁵

O entendimento citado tem supedâneo no Direito Administrativo. Celso Antônio Bandeira de Mello classifica o ato de homologação entre os atos de administração controladora, que, nas suas palavras são atos “[...] que visam a impedir ou permitir a produção ou a eficácia de atos de administração ativa mediante exame prévio ou posterior da conveniência ou legalidade deles”.¹¹⁶ Não obstante esse entendimento não ser unânime entre os administrativistas, é o que parece mais adequado à Teoria dos Atos Administrativos, uma vez que a homologação é um ato de controle. O controle por parte da administração só pode recair sobre os atos da própria administração e não sobre atos de particulares.¹¹⁷

¹¹⁵ XAVIER, Alberto. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 85-86.

¹¹⁶ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 10º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 261.

¹¹⁷ No sentido contrário ver: MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 173. Para quem o ato homologatório tanto pode controlar outro ato administrativo como de particular.

O ato de homologação, portanto, deve ser dirigido a outro ato administrativo, não podendo chancelar ato praticado por particular. Assim, a homologação prevista no art. 150 do CTN não pode existir, simplesmente por não haver ato de autoridade administrativa a ser homologado. Este é mais um argumento que ratifica o entendimento de que o lançamento por homologação de lançamento não se trata.

O fato é que os tributos sujeitos ao art. 150 do CTN são figuras que prescindem do lançamento tributário. Ao ocorrer o fato imponible, surge a obrigação tributária – e também o crédito - com eficácia mínima. Para que possa o tributo ser exigido, é preciso que o Fisco realize o lançamento, formalizando o crédito tributário e conferindo á obrigação o grau médio de eficácia. No caso dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a obrigação já nasce com grau médio de eficácia, uma vez que, como acontece no ICMS, por exemplo, o sujeito passivo, independente da atuação do Fisco, deve pagar o tributo referente ao fato imponible, praticado em determinado lapso temporal, dentro de um prazo fixado pelo Fisco de cada Estado. No regime do ICMS do Estado de Santa Catarina, o sujeito passivo deve fazer, em regra, a apuração mensal do tributo, encerrando-a no último dia do mês e recolhendo o tributo até o 10º dia após a apuração.¹¹⁸

Neste caso, o pagamento do tributo se dá sem a ocorrência do ato de lançamento. Havendo a verificação posterior de que o pagamento não condiz com o fato imponible ocorrido, pode o Fisco proceder ao lançamento de ofício (art. 149 do CTN).

¹¹⁸ RICMS do Estado de Santa Catarina, arts. 58 a 60.

Fonruge, ao tratar da questão no Direito argentino, também não aceita a existência de lançamento: “siguiendo la clasificación tripartita [...] pueden señalarse tres tipos o procedimientos de determinación: a) la que realiza el deudor o responsable em forma espontánea (imprópria e innecesariamente llamada ‘autodeterminación’) y que denominamos *determinación por sujeto pasivo* [...]”.¹¹⁹

Na doutrina nacional, Horvath também aceita a existência de tributos sem lançamento:

[...] é patente a existência de tributos sem lançamento ou, como quer a doutrina estrangeira, tributos sem imposição. Por isso parece mais apropriado denominar *tributos com relação aos quais o ato de lançamento é obrigatório* ao “tributos com imposição”, e *tributos em relação aos quais este ato é eventual* a aqueles cuja obrigação de pagar existe independentemente de qualquer atuação da Administração (“tributos sem imposição”). Está claro, chegando até este ponto, que os tributos submetidos ao autolancamento se encaixam neste último tipo, já que sua efetividade prescinde de um ato administrativo de lançamento, onde este, se ocorrer, será meramente eventual.¹²⁰

Também, conforme Soares de Melo:

Inexiste lançamento tributário diante da inércia fazendária, evidenciando-se a desnecessidade de sua participação para a constituição e exigibilidade dos respectivos valores. A posterior

¹¹⁹ FONRUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. 3º ed. ampliada e atualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1977, p. 462. No vernáculo: “Seguindo-se a classificação tripartida (...) pode-se apontar três tipos de procedimento de lançamento: a) o realizado pelo sujeito passivo ou responsável de forma espontânea (imprópria e desnecessariamente chamado de autolancamento) e que denominamos de lançamento pelo sujeito passivo [...]”. (Tradução livre do autor)

¹²⁰ HORVATH, Estevão. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética, 1997. p. 116.

ciência fazendária dos atos realizados pelo sujeito passivo, inclusive o pagamento do tributo, pode vir a acarretar ato expresso da Fazenda, singularmente rotulado de “homologação do lançamento”, mas que não deveria ter esta fisionomia jurídica pelo fato de que o devedor não realiza nenhum lançamento, em consequência do que não se estaria homologando lançamento, mas simplesmente confirmando a legitimidade do procedimento do particular.¹²¹

Face à exposição feita, fica patente que o lançamento por homologação não caracteriza lançamento tributário, uma vez que o procedimento de apuração do tributo, bem como o seu pagamento, é realizado sem a intervenção da Fazenda. Vale ainda ressaltar que também o Direito Tributário brasileiro aceita tributos sem o prévio lançamento, como é o caso dos tributos sujeitos ao regime do art. 150 do CTN. Carvalho corrobora com este entendimento, pois para ele,

Sob a rubrica de homologação de lançamento embuça o direito positivo brasileiro as hipóteses de tributos sem lançamento. E a ilação ganha força, quando atinamos a que, tentando—obviar certas dificuldades, o legislador se viu obrigado a apelar para a chamada ‘homologação tácita’, que não realiza, sequer, os componentes de estrutura de ato homologatório, assim compreendido e definido pela melhor Doutrina do Direito Administrativo.¹²²

Xavier tem entendimento no mesmo sentido e é taxativo quanto à inexistência de lançamento nos tributos afeitos ao art. 150 do CTN. Segundo ele:

¹²¹ MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p. 353.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1**. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, v. 2, p. 84.

[...] nunca há lugar a um verdadeiro lançamento na figura do “lançamento por homologação”: não há lançamento no “auto-lançamento” pretensamente efetuado pelo contribuinte, como pressuposto do pagamento, pois não existe um ato administrativo; não há lançamento na “homologação expressa”, pois esta nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação; e não há lançamento na “homologação tácita”, que também não é um ato administrativo, mas um simples silêncio ou inércia produtor de efeitos preclusivos.¹²³

A vida dos tributos afeitos ao art. 150 do CTN é, portanto, muito simples, pois, ocorrido o fato imponível, o contribuinte deve, conforme já exemplificado, em curto espaço de tempo, recolher o valor devido, sem nenhuma intervenção da Administração Pública. Tais tributos prescindem da celebração de ato administrativo para se tornarem exigíveis. Netes, o próprio sujeito passivo realiza as operações necessárias à formalização do crédito, cabendo à autoridade fazendária apenas a conferência da regularidade formal do recolhimento, que ocorre através da homologação, ato distinto do lançamento.¹²⁴

2.5.3. Objeto da Homologação

Questão importante, a ser analisada no campo do lançamento por homologação, é a do objeto da homologação. Seria o objeto o pagamento ou a atividade

¹²³ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 89-90.

¹²⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 6º ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros. 2000, p. 355.

de apuração do tributo, realizada pelo sujeito passivo?

O art. 150 do CTN trata de homologação da atividade exercida pelo obrigado. A homologação prevista no artigo referido é dirigida sempre à atividade de apuração e não ao pagamento do tributo.¹²⁵

A homologação do pagamento tem dificuldade em explicar a questão da apuração mensal de determinado sujeito passivo, que venha a apurar saldo credor em sua contabilidade e, portanto, apesar de realizar a declaração, não tem de recolher o tributo. Na verdade, o pagamento é apenas a última ação praticada pelo sujeito passivo, que, para chegar até ele, deve realizar diversas atividades às quais está obrigado.

Segundo Souto Maior Borges, “a atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no Código Tributário Nacional é, sob esse aspecto feliz; homologa-se a atividade do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo”.¹²⁶ É evidente que o normal seria a atividade do sujeito passivo culminar com o pagamento, mas não se pode generalizar, a ponto de entender que somente pode haver homologação quando houver pagamento.

A homologação é justamente o ato do Fisco que confere legalidade ao procedimento de apuração realizado pelo particular, desde que o mesmo tenha sido praticado de acordo com os elementos fáticos da hipótese de incidência.¹²⁷ A homologação, apesar de não se caracterizar como lançamento, é ato fiscalizatório, que

¹²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São-Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, p.228.

¹²⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 381.

¹²⁷ MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, p. 355.

expressamente pode considerar extinto o crédito tributário. Assim, a homologação dirige-se a todo o procedimento do sujeito passivo, conferindo-lhe legitimidade e podendo extinguir o crédito tributário.

Fica claro, portanto, que não se pode falar em homologação do pagamento, uma vez que, estando o crédito regularmente declarado ao Fisco, pode haver a homologação. O que a autoridade administrativa homologa é o crédito formalizado pelo particular, através de atividade materialmente idêntica à do Fisco, mas que não pode ser considerada como ato administrativo. A homologação recai sobre o produto do cumprimento dos deveres instrumentais, que disciplinam o modo de produção da norma individual e concreta, produzida pelo particular.¹²⁸

2.5.4. Homologação Tácita

Uma última questão a ser analisada, acerca do lançamento por homologação, é a chamada homologação tácita, prevista no § 4º, do art. 150 do CTN, que dispõe: com a fluência do prazo de cinco anos sem que tenha a Fazenda Pública se pronunciado sobre a operação realizada pelo sujeito passivo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

O prazo fixado pelo dispositivo citado é, claramente, de decadência. Entretanto, diversos autores, seguindo literalmente a letra da lei, consideram que, tendo

¹²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 219-220.

havido pagamento correto por parte do sujeito passivo, transcorrido o prazo de cinco anos, estaria homologada tacitamente a atividade realizada pelo particular.

Segundo Xavier, é “[...] ficciosa a imagem de uma ‘homologação tácita’, que atribui ao silêncio da administração, transcorrido o quinquênio, os mesmos efeitos da chamada homologação expressa”.¹²⁹ E mais adiante completa seu raciocínio: “é certo que o Fisco dispõem de um prazo decadencial para o exercício dos seus poderes de controle, de tal sorte que estes se extinguem, por decadência, com o respectivo decurso; mas isso não significa a existência de um ato jurídico (ainda que tácito), mas tão somente a atribuição de um efeito preclusivo à inércia da Administração”.¹³⁰

Mas a questão suscita dúvidas, pois, não é possível que o silêncio do Fisco, um não-ato, produza efeitos idênticos ao do lançamento. De acordo com Bandeira de Mello, “o silêncio não é ato jurídico. Por isto, 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”.¹³¹ Ainda, de acordo com o referido autor, não existe ato administrativo tácito, o que não impede que o silêncio da Administração tenha efeitos. O silêncio é um fato e não um ato.¹³²

É evidente que o disposto no § 4º, do art. 150 do CTN há de produzir efeitos, mas não pode ser equiparado a um ato administrativo. O ato administrativo,

¹²⁹ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 88.

¹³⁰ *Ibid.*, p. 89.

¹³¹ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 10º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998. p. 253.

¹³² *Ibid.*, p. 253-254.

como já visto, requer uma série de elementos para ser considerado como tal. Daí não pode o silêncio ser equiparado a ato.

Já foi visto que o dispositivo em tela, embora não configure ato administrativo de lançamento, produz efeitos. Esses efeitos são os da decadência. De um lado, se o sujeito passivo não recolhe o tributo, é uníssona a doutrina no sentido de que há um prazo de decadência que, ao transcorrer, faz com que se extinga o direito do Fisco em proceder ao lançamento do tributo impago.

De outro lado, há controvérsia quando o sujeito passivo paga corretamente o tributo decorrente do fato imponible praticado. O decurso do prazo, neste caso, não pode ser equiparado a ato de lançamento. Portanto, não existe homologação tácita. O que há é a impossibilidade de o Fisco rever a atividade realizada pelo particular e, sendo o caso, expedir um ato de lançamento, em bases corretas, em relação ao fato imponible ocorrido.

Diante disso, Santi coloca a questão em suas devidas bases:

A inércia não produz norma. Não é a inércia da administração que homologa o crédito instrumental, formalizado pelo particular. Inércia não é norma, é fato, dá-se no tempo e no espaço. É, sim, o pressuposto da norma de decadência que suprime o direito subjetivo do fisco formalizar o crédito tributário lançado.

Não há ato administrativo tácito que homologa o crédito formalizado pelo particular: é a decadência do direito da Administração efetuar de ofício este “lançamento” (art. 150, § 4º) que outorga definitividade ao crédito tributário instrumental.¹³³

¹³³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999, p. 223-224.

Assim, a chamada homologação tácita não existe, pois, reafirma-se, que o prazo do § 4º, do art. 150 do CTN é prazo de decadência para que a Fazenda proceda ao lançamento dos tributos sujeitos à homologação, tendo havido pagamento ou não.¹³⁴

Finalizando, a defesa da homologação tácita (não-ato) com valor de lançamento (em tese ato necessário, positivo, obrigatório e vinculado) tem apenas validade para justificar o dogma da necessidade do lançamento para que o crédito tributário possa ser exigível, o que, como exaustivamente exposto, não é verdade absoluta, uma vez que os tributos sujeitos ao regime do art. 150 do CTN prescindem do ato de lançamento.¹³⁵

Realizado o estudo acerca dos aspectos mais relevantes do lançamento tributário, bem como definidas sua natureza jurídica, suas modalidades, e aprofundados os aspectos concernentes ao lançamento por homologação, pode-se avançar no presente estudo às considerações acerca da decadência no direito privado e no âmbito tributário. Considerações estas indispensáveis para que se possa, posteriormente, estudar a decadência quando aplicada aos tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento.

¹³⁴ MACHADO, Schubert de Farias. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p. 439.

¹³⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Lançamento tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, artigo, p. 406.

CAPÍTULO III

DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Nos capítulos anteriores foram vistos o momento do surgimento da obrigação tributária e a sua formalização. Neste capítulo será estudada a extinção do crédito tributário, mais especificamente pela decadência. Para tanto, começa-se pela disposição do art. 156 do CTN, que prevê as causas de extinção do crédito tributário, passando pelos conceitos de prescrição e decadência no direito privado, até chegar à decadência no direito tributário, que é o cerne do presente estudo.

3.1. EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

A relação jurídica tributária, surgida com a ocorrência do fato impositivo, assim como as obrigações do Direito Privado, não perduram infinitamente. A obrigação tributária pode ser extinta de forma direta ou indireta. A primeira é a forma normal, própria, qual seja pelo adimplemento da obrigação. A forma indireta, imprópria, dá-se quando a extinção não é fruto do pagamento, mas de outras causas previstas em lei.¹³⁶

O Código Tributário Nacional prevê as causas de extinção do crédito tributário no art. 156, que assim dispõe:

Art. 156. Extinguem o crédito tributário:

I - o pagamento;

II - a compensação;

¹³⁶ MORAES, Bernardo Ribeiro de. *Compêndio de Direito Tributário*. 3º ed. revista aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2, p. 432.

III - a transação;

IV - a remissão;

V - a prescrição e a decadência;

VI - a conversão de depósito em renda;

VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º;

VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2º do artigo 164;

IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória;

X - a decisão judicial passada em julgado.

XI - a dação em pagamento em bens imóveis, nas formas e condições estabelecidas em lei.

Parágrafo único. A lei disporá quanto aos efeitos da extinção total ou parcial do crédito sobre a ulterior verificação da irregularidade da sua constituição, observado o disposto nos artigos 144 e 149.

Para o presente estudo, interessa apenas a segunda causa de extinção do crédito tributário, prevista no inciso 'V' do referido artigo, isto é, a decadência. Entretanto, para que se possa realizar o estudo dessa previsão, é necessário fazer duas pontuações. A primeira de que o instituto da decadência deve ser estudado a partir do Direito Privado, ramo que mais desenvolveu seus conceitos e que os emprestou ao Direito Tributário. Em segundo lugar é preciso ter em mente, de forma clara, a distinção entre decadência e prescrição, institutos que, embora tenham no decurso do tempo a sua principal característica, são distintos em seus objetos e efeitos, o que muitas vezes não elide as confusões na aplicação de cada um. A confusão se inicia justamente no Código

Civil, que trata muitas vezes prescrição e decadência como sinônimos, causando dificuldades no estudo de cada uma.

Feitas as necessárias considerações, inicia-se uma incursão no Direito Privado, que irá fornecer os conceitos básicos para o desenvolvimento do presente capítulo, retomando, no final, as suas implicações no Direito Tributário.

3.2. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NO DIREITO PRIVADO

O Título III do Livro III da Parte Geral do Código Civil disciplina o instituto da prescrição, prescrevendo os prazos prescricionais no Direito Civil brasileiro. Entretanto, o legislador confundiu, em determinados casos, prazos prescricionais com prazos decadenciais, colocando todos sob o regime prescricional. A redação do Código Civil foi, portanto, a ensejadora de diversas confusões doutrinárias e jurisprudenciais. Daí a necessidade de, ao estudar um desses institutos, referir-se ao outro, diferenciando-os.

Atento à evolução das questões surgidas com a redação da legislação civil, o novo Código Civil¹³⁷, que entrará em vigor em janeiro de 2003, já traz a prescrição e decadência de forma sistematizada, tratando-as sob regimes distintos. Apesar de já aprovado o novo Código Civil, no presente estudo ainda serão tecidas considerações referentes ao Código de 1916.

No momento, será tratado primeiramente a prescrição, depois a decadência, de maneira a deixar claros os seus pontos comuns e divergentes.

¹³⁷ Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Ver arts. 189 a 211.

3.3. PRESCRIÇÃO

3.3.1. Definição de Prescrição

A prescrição pode gerar tanto efeitos extintivos de direitos como aquisitivos de direitos. A dualidade conceitual decorre do Direito Romano que denominava *praescripto* a extinção da ação pelo prazo de sua duração. Entretanto, os romanos também chamavam *praescripto* o modo de aquisição de propriedade pelo usucapião.¹³⁸

Com a evolução da linguagem e do direito, passou-se a denominar prescrição tanto a perda do direito de ação pelo decurso do tempo, como a aquisição de propriedade pelo usucapião. A primeira passou a ser chamada de prescrição extintiva e a segunda de prescrição aquisitiva.

Ao presente estudo interessa a prescrição extintiva¹³⁹, que é definida por Câmara Leal como “[...] a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu titular durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso”.¹⁴⁰

Entretanto, há autores que defendem ser a prescrição causa extintiva também de direito e não apenas da ação ajuizável. Em certo ponto, tal assertiva é verdadeira, uma vez que, extinto o meio de defesa do direito subjetivo, perde seu

¹³⁸ LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 3-5.

¹³⁹ Face ao interesse restrito à prescrição extintiva, no decorrer do trabalho utilizar-se-á apenas o termo prescrição para referir-se a ela.

¹⁴⁰ LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 12.

detentor, se não houver outro meio processual hábil à sua defesa, de forma indireta o próprio direito.

Pereira coloca que “[...] a prescrição implica em algo mais do que o perecimento da ação”.¹⁴¹ Gomes corrobora com esta posição ao afirmar que “a prescrição extingue, não somente a *ação*, mas também o *direito*”.¹⁴²

Apesar dos argumentos apresentados, a prescrição há de ser causa extintiva apenas da ação. Não restam dúvidas de que o que perece é a ação do titular do direito e não este. O direito permanece, apesar de não poder ser defendido, como no caso da obrigação natural.¹⁴³

Colocadas as divergências, pode-se definir a prescrição como a “[...] perda da ação atribuída a um direito e de toda sua capacidade defensiva, em consequência do não-uso delas, durante um determinado espaço de tempo”.¹⁴⁴

3.3.2. Condições Elementares da Prescrição

As condições essenciais para a ocorrência da prescrição podem ser enumeradas em quatro: a) existência de uma ação exercitável; b) inércia do titular da

¹⁴¹ PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 5º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976. v. I, p. 589.

¹⁴² GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 450.

¹⁴³ LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 8º ed. revista e atualizada por José Serpa Santa Maria. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos Editora S. A., 1996, v. I, p. 560.

¹⁴⁴ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 24º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1994, v.1, p. 318.

ação pelo seu não-exercício; c) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; d) ausência de causas preclusivas de seu curso.¹⁴⁵

A primeira condição é a existência de uma ação exercitável, isto é, a prescrição dirige-se a uma ação que possa ser exercitada pelo detentor de determinado direito que tenha sido violado.

A inércia do titular da ação é a passividade diante da violação do seu direito. O detentor do direito necessita exercitar seu direito de ação para proteger seu direito subjetivo, mas fica inerte.

A continuidade da inércia durante determinado tempo é importante, uma vez que não é qualquer inércia que enseja a prescrição. A inércia deve durar mais do que o prazo prescricional previsto em lei para o exercício do direito violado.

E, finalmente, a ausência de causas preclusivas do curso da prescrição torna-se importante, uma vez que a lei em determinados casos impede, em virtude da ocorrência de determinado fato ou ato jurídico, a fluência do prazo prescricional. As causas preclusivas podem ser de suspensão, interrupção e impedimento, fatos que serão abordados adiante em tópico próprio.

Note-se que só se extingue um direito a determinada ação com a conjunção dos fatores acima citados, caso contrário não há que se falar em prescrição.

¹⁴⁵ LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 20.

3.3.3. Suspensão, Interrupção e Impedimento da Prescrição

Em determinadas situações, pode o prazo de prescrição deixar de fluir, sendo suspenso, interrompido ou até mesmo impedido de iniciar a sua contagem. É o que se define como suspensão, interrupção e impedimento.

O impedimento tolhe a prescrição, impedindo o início do decurso de seu prazo. Essa causa existe antes mesmo do começo do prazo prescricional e impossibilita o seu início. Difere o impedimento da suspensão e da interrupção, pois as duas últimas se dão apenas depois de iniciado o prazo prescricional.¹⁴⁶ Entre as causas impeditivas da prescrição pode-se citar o exemplo dos cônjuges: durante a constância do matrimônio não se inicia nenhum prazo prescricional entre ambos (Código Civil, art. 168, I).

A suspensão da prescrição é a parada de seu curso diante de uma circunstância relevante, que pode vir a ser um obstáculo ao exercício do direito subjetivo. Para que ocorra a suspensão, é necessário, pois, que esta já tenha começado a fluir. Na suspensão não se pode falar em prorrogação do prazo prescricional. Seu efeito é de paralisar o curso da prescrição em função de uma impossibilidade de agir por parte do detentor do direito.¹⁴⁷

Na suspensão, o prazo decorrido até a ocorrência da sua causa é computado e, cessando o motivo da suspensão, começa a fluir novamente. Assim, na suspensão somam-se todos os prazos anteriores e posteriores a ela.

¹⁴⁶ LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 132.

¹⁴⁷ GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 455.

A interrupção da prescrição, por sua vez, inutiliza o prazo prescricional que fluiu até a sua ocorrência. Segundo Gomes:

*A interrupção produz efeito no passado e no futuro. Em relação ao passado, inutiliza o tempo transcorrido. Em relação ao futuro, determina o reinício da prescrição. Com o ato interruptivo procede-se, portanto, à recontagem do prazo prescricional. A prescrição recomeça a correr, como se não houvesse fluído [...].*¹⁴⁸

A interrupção, portanto, conserva o direito, como nos casos do protesto judicial, da interpelação, da constituição em mora, entre outros.

A diferença primordial entre suspensão e interrupção dá-se, portanto, no cômputo do prazo prescricional, sendo que na suspensão o prazo anterior e posterior a ela são somados, e, na interrupção, o prazo começa a contar como se nunca tivesse fluído.

3.3.4. Início do Cômputo do Prazo Prescricional

A prescrição extingue o direito à ação. Assim, passa a fluir o prazo da prescrição a partir do momento em que, havendo uma lesão a direito subjetivo, pode o detentor deste direito exercer o seu direito de ação. E o direito à ação nasce no momento em que esta se torna necessária para defender o direito violado.

O prazo de prescrição flui a partir da violação do direito, sendo que esse momento varia de acordo com o direito afrontado. No caso das obrigações, por

¹⁴⁸ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 455.

exemplo, começa a fluir o prazo prescricional a partir da data em que deveria o devedor adimpli-la e não o faz.

3.3.5. Renúncia da Prescrição

A prescrição pode ser renunciada pelo prescribente, isto é, o sujeito que tem o direito de invocá-la também pode renunciá-la. Entretanto, para que a renúncia seja válida é necessário, primeiramente, que a prescrição já tenha se consumado, fluído completamente o prazo para o exercício da ação sem que tenha sido proposta; além disso, que da renúncia não decorra prejuízo a terceiro, ou seja, no caso de devedores solidários, por exemplo, não pode um dos devedores renunciar à prescrição, pois estaria prejudicando os demais.¹⁴⁹

A renúncia pode ainda ser expressa ou tácita. A expressa se dá com a declaração inequívoca do prescribente de que renuncia, enquanto a renúncia tácita ocorre com a prática de algum ato que deixe claro o reconhecimento do direito prescrito, como no caso de uma dívida prescrita, em que o devedor, ciente do prazo prescricional, requer prazo para o pagamento ou ofereça garantia de seu pagamento.

3.3.6. Alegação da Prescrição

A prescrição não pode ser decretada de ofício pelo juiz. Deve, portanto, ser argüida para que possa ser decretada. A sua argüição pode ser feita por qualquer pessoa interessada.

¹⁴⁹ RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 24ª ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1994. v. 1, p. 326.

Não há momento específico para que seja alegada a prescrição. Pode ser invocada em qualquer momento processual, em qualquer instância, na ação propriamente dita – seja em forma de exceção ou nos próprios autos -, seja no processo de execução.¹⁵⁰

3.4. DECADÊNCIA

A decadência também é um efeito do tempo sobre as relações jurídicas. O vocábulo *decadência* significa o estado daquilo que caiu. No direito, foi introduzida a palavra decadência para indicar a queda ou perecimento de um direito, pelo decurso de prazo.¹⁵¹

Segundo Câmara Leal, decadência é “[...] a extinção do direito pela inércia de seu titular, quando sua eficácia foi, de origem, subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado, e este esgotou sem que esse exercício se tivesse verificado”.¹⁵²

A decadência, portanto, extingue o direito quando o seu nascimento estiver subordinado ao seu exercício por parte do titular.

O objeto da decadência é, pois, o direito, a relação jurídica. Extinto o direito, extingue-se, por via transversa, a ação que assegura o direito, uma vez que, não existindo mais este, não há o que ser defendido através de uma ação.

¹⁵⁰ GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971, p. 453.

¹⁵¹ LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 99.

¹⁵² *Ibid.*, p. 101.

Ao contrário da prescrição, a decadência não sofre interrupção nem suspensão de seu prazo. Somente o exercício efetivo do direito, dentro do que lhe foi prefixado pela lei, impede a decadência.¹⁵³ Fluído todo o prazo decadencial, não mais se poderá invocar a defesa do direito.

A decadência também não pode ser renunciada, salvo se o prazo for fixado por contrato ou declaração unilateral. Quando fixada por lei, a decadência é irrenunciável.

A arguição da decadência pode ser feita por qualquer pessoa, a qualquer momento e em qualquer estágio do processo. Pode ser alegada através de ação ou exceção. Entretanto, não é essencial sua arguição para a decretação da decadência. O juiz, ao saber da sua ocorrência, deve, de ofício, decretá-la.

3.4.1. Diferenças entre Prescrição e Decadência

Feitas as devidas conceituações e apontadas as principais características da prescrição e da decadência, faz-se necessário deixar claros os pontos comuns e divergentes entre os dois institutos para que não fiquem dúvidas acerca dos efeitos de cada um.

Tanto a decadência quanto a prescrição são causas extintivas de direito. Entretanto, pode-se diferenciá-las em diversos pontos. O primeiro ponto distintivo está no objeto de cada uma. O objeto da prescrição é a ação que garante o direito, enquanto na decadência é o próprio direito que será o objeto. O problema da utilização desse

¹⁵³ LEAL, Antônio Luis da Câmara. **De Prescrição e da Decadência**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 112.

critério se dá quando o exercício do direito, que evita a decadência, é a própria ação. Nesse caso há uma confusão entre prescrição e decadência. Quando ocorrer tal situação, o prazo extintivo será de decadência, uma vez que o direito surge exatamente com a ação.¹⁵⁴

Quanto ao direito, a prescrição supõe um direito já exercido pelo titular, mas cujo exercício sofreu um obstáculo pela violação por terceiro; já a decadência supõe que o direito ainda não foi exercido pelo seu titular, sendo apenas um direito em potencial.¹⁵⁵

O prazo de decadência flui contra todos, não sendo admitida sua suspensão ou interrupção. Seu curso é fatal, devendo ser conhecido pelo juiz de ofício e independentemente de arguição do interessado. De outro lado, a prescrição pode ser suspensa ou interrompida, quando ocorrerem determinados fatos, sendo que sua decretação não pode ser feita de ofício, devendo o interessado alegá-la.

Importante ressaltar que a prescrição extingue somente a ação e não o direito. Se o direito não dispuser de outro meio processual para ser pleiteado, será extinto indiretamente, mas, se houver outra ação que o ampare, poderá ser exercido. O exemplo clássico deste caso é o do cheque, que pode estar prescrito enquanto título executivo extrajudicial, após o decurso de seis meses, mas, poderá ser cobrado através de ação de cobrança de rito ordinário. Perece a ação (de execução), mas o direito (valor devido através do cheque) permanece intacto, podendo ser exercido pela via ordinária.

¹⁵⁴ RODRIGUES, Silvío. *Direito Civil*. 24^o ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1994, v. 1, p. 324.

¹⁵⁵ LEAL, Antônio Luís da Câmara. *Da Prescrição e da Decadência*. 4^o ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982, p. 398.

Com a decadência o mesmo não acontece, pois toda e qualquer ação que possa vir a assegurar o direito será obstada pela sua ocorrência.

Portanto, não há que se confundir prescrição e decadência. A primeira, ressalta-se, atinge a ação e a segunda, diretamente o direito.

3.5. PRESCRIÇÃO TRIBUTÁRIA

Assim como nas relações jurídicas de direito privado, a obrigação tributária não pode perdurar infinitamente no tempo. Dessa forma, as relações jurídicas tributárias também estão sujeitas à prescrição e decadência.

No presente tópico, será vista a prescrição, deixando-se a decadência para análise em momento posterior.

A prescrição é causa extintiva da ação que assegura determinado direito. Na seara tributária, o direito que tem o Fisco é o crédito tributário, que, com a sua formalização, passa a ter todos os elementos essenciais enquanto obrigação, e, para exercitar tal direito, a lei prevê determinado lapso temporal.

O art. 174 do CTN dispõe que a ação de cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Portanto, para que possa se operar a prescrição, em relação à obrigação tributária, é necessário que tenha ocorrido o lançamento. Caso o Fisco não realize o lançamento, a obrigação não poderá ser alvo de prescrição. Poderá, entretanto, decorrido determinado lapso temporal, ser alvo de decadência.

A prescrição tributária extingue diretamente não apenas o direito de ação, mas também o crédito tributário. É certo que a prescrição, ao extinguir o direito de ação, também o faz indiretamente em relação ao direito, se esse não possuir outra via

processual que o ampare. Mas, no caso do crédito tributário, o art. 156 do CTN prevê a extinção direta do crédito através da prescrição. Importante esta ressalva, uma vez que, no direito privado, ocorrida a prescrição, o direito permanece, tanto que, se houver o adimplemento da obrigação prescrita, não pode reclamar a devolução, ao passo que no direito tributário, como ocorre a extinção direta do crédito pela prescrição, pode o sujeito passivo, que recolheu tributo prescrito, pleitear a restituição (art. 165 do CTN).

A prescrição tributária, no entendimento de Denari, “[...] significa a extinção do direito de crédito definitivamente constituído – ou seja, do direito subjetivo de crédito – em decorrência da inatividade da Fazenda Pública pelo período de 5 (cinco anos)”.¹⁵⁶

A prescrição tributária, diversamente do direito privado, não pode ser alvo de renúncia. A fixação de prazo para extinção do crédito tributário, diante da inércia da Administração, é uma segurança concedida ao sujeito passivo de que este não ficará eternamente na dependência do alvitre do Fisco. A obrigação tributária é decorrente diretamente da lei e independe da vontade do sujeito passivo, sendo, assim, impossível que este renuncie à prescrição da mesma. Diante disso, também não se pode considerar que o pagamento ou depósito de garantia do crédito tributário prescrito seja renúncia tácita por parte do sujeito passivo.¹⁵⁷

Utilizando a mesma linha de raciocínio, conclui-se que, embora no âmbito privado a prescrição, quando envolva direitos patrimoniais, não pode ser decretada de

¹⁵⁶ DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 2º ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 250.

¹⁵⁷ MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3º ed. revista aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2, p. 472.

ofício, no âmbito tributário deve o magistrado, mesmo sem a invocação pela parte interessada, declarar a ocorrência da prescrição.¹⁵⁸

O art. 174 do CTN prevê o início do prazo prescricional na data em que se considere o crédito constituído definitivamente. Esse enunciado necessita de maiores digressões.

Ao estabelecer o marco inicial do prazo na “constituição definitiva” do crédito, o Código Tributário parece aceitar a existência de lançamento provisório e lançamento definitivo. Entretanto, não é essa a melhor exegese. O lançamento é um ato administrativo que contém a declaração da ocorrência do fato imponible, a identificação do sujeito passivo e o valor do tributo a ser recolhido. Ao ser expedido tal ato, o lançamento está perfectibilizado, não há que se falar em provisoriedade por haver a possibilidade de impugnação por parte do sujeito passivo. Enquanto ato administrativo, o lançamento existe e é definitivo.

Pode ocorrer de o lançamento ser substituído por outro ato, em face de alguma impropriedade na sua expedição, mas isso não importa em dizer que o lançamento substituído não era definitivo. Segundo Souto Maior Borges

O lançamento poderá ser substituído (‘modificado’, ‘revisto’) por um outro ato administrativo, de conteúdo diverso – o ato de revisão. Mas o ato de revisão não se confunde com o ato revisto (lançamento), porque é autônomo e emitido em decorrência de um procedimento dotado de sua própria individualidade. Noutros termos: são

¹⁵⁸ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 225-226.

inconfundíveis o procedimento de lançamento e o procedimento de revisão do lançamento.¹⁵⁹

O lançamento, portanto, é sempre definitivo. Os seus efeitos é que podem ser, eventualmente, provisórios. É do momento em que se tornam definitivos os efeitos do lançamento que começa a fluir o prazo prescricional do crédito tributário.¹⁶⁰

A questão não é, entretanto, pacífica. De acordo com Hugo de Brito Machado – assim como para Sacha Calmon Navarro Coêlho –, o crédito é constituído de forma definitiva na data em que não haja mais possibilidade de discussão do crédito perante a Fazenda Pública, ou seja, não se admita mais recurso no procedimento administrativo.¹⁶¹

Há ainda o entendimento de que o crédito seria constituído definitivamente apenas com a inscrição do crédito em dívida ativa. Entretanto, não é essa a melhor exegese, pois o Fisco teria o poder de retardar o início da fluência do prazo prescricional, pois a inscrição em dívida ativa é atividade unilateral. Não se pode, portanto, confundir constituição definitiva do crédito tributário com inscrição do crédito em dívida ativa, por ser esta mera providência administrativa indispensável à formação do título executivo extrajudicial em favor da Fazenda, sem o qual é impossível realizar a execução fiscal. É, portanto, momento posterior à constituição definitiva do crédito.¹⁶²

¹⁵⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999. p. 454.

¹⁶⁰ *Ibid.*, p. 454.

¹⁶¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 14º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 151. No mesmo sentido: COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 723.

¹⁶² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 9/10, p. 294-303, julho/dezembro, 1979, p. 299.

A importância da referência aos três entendimentos é patente, uma vez que determina o prazo prescricional, pois o seu *dies a quo* é determinado pela concepção que se tenha de constituição definitiva do crédito.

Ocorre que as duas últimas teses não parecem conferir a melhor interpretação para a questão, sendo criticadas por Amaro:

Autores há que sustentam ser lançamento “definitivo” aquele não mais passível de ser alterado, nos termos do art. 145, por meio, por exemplo, de uma impugnação do sujeito passivo. Não cremos que proceda essa afirmação, pois, caso a prescrição só tivesse início após eliminada a possibilidade de eventual mudança administrativa do lançamento, o art. 149 protrairia o início do prazo prescricional para todas as situações em que, em tese, coubesse revisão de ofício do lançamento, o que não faria nenhum sentido. Efetuado o lançamento, sabe-se que o sujeito ativo tem a possibilidade de revê-lo (art. 145, combinado com o art. 149).¹⁶³

O lançamento, como ato administrativo que é, ao ser expedido passa a produzir seus efeitos. Não se nega que esse ato possa vir a ser revogado ou alterado, mas até o momento em que isso venha a ocorrer, ele produz seus efeitos, é definitivo, pois “a contingência de estar aberto a refutações é algo que o próprio sistema prevê e disciplina, mas que não elide a definitividade da figura”.¹⁶⁴

O prazo prescricional, seja no Direito Privado seja no Direito Tributário, começa a fluir do momento em que pode ser exercitada a ação que assegure o direito

¹⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 399.

¹⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 407.

violado. O crédito tributário, de acordo com a teoria dos graus de eficácia da obrigação tributária, apresentada no primeiro capítulo, passa a ser exigível quando atinge o seu grau máximo de eficácia. Esse grau é alcançado quando o sujeito passivo, obrigado a recolher o tributo, não o faz.¹⁶⁵ Assim, o início do prazo previsto no art. 174 do CTN deve se dar no primeiro momento em que, devendo o sujeito passivo satisfazer a obrigação tributária, regularmente formalizada pelo lançamento tributário, não o faz. Esse momento é o primeiro dia após a data fixada no próprio lançamento para o adimplemento da obrigação tributária.¹⁶⁶ Antes da data fixada para o pagamento do tributo não há que se falar em violação do direito subjetivo de crédito do Fisco. A obrigação tributária só atinge o grau máximo de eficácia no dia seguinte ao dia em que deveria ter sido feito o pagamento e este não tenha sido realizado. A partir daí começa a fluir o prazo prescricional contra a Fazenda.¹⁶⁷

O início da fluência do prazo prescricional, entretanto, pode sofrer um deslocamento, pela superveniência de causa impeditiva. A notificação do lançamento além de fixar prazo para o pagamento também concede prazo para que o sujeito passivo possa impugná-lo. Tal prazo, para a interposição de reclamação ou recurso administrativo, impede a fluência da prescrição, pois, enquanto perdurar o processo administrativo, não tem o Fisco direito de exigir o pagamento do tributo. Nesse caso, o prazo prescricional só se inicia com o julgamento do processo administrativo, sem que

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1**. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária. 1976, v. 2, p. 66-67.

¹⁶⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 244.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Decadência e Prescrição. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1**. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária. 1976, v. 2, p. 112-113.

haja possibilidade de recurso, ou existindo possibilidade de recorrer, deixe o sujeito passivo de fazê-lo.¹⁶⁸

A interrupção da prescrição tributária tem suas causas previstas no parágrafo único do art. 174 do CTN. São elas: a citação pessoal feita ao devedor; o protesto judicial; qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor; e qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.

O Código Tributário Nacional prevê as causas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário no seu art. 151. Tais causas são também de suspensão do prazo prescricional.¹⁶⁹ As causas são: a moratória; o depósito do montante integral do crédito; as reclamações e os recursos administrativos; a concessão de medida liminar em mandado de segurança; a concessão de medida liminar ou tutela antecipada em outras espécies de ação judicial; e o parcelamento. Faz-se a ressalva quanto às reclamações e recursos administrativos, pois estes só serão causas suspensivas se puderem ser interpostos após a data fixada para o pagamento do tributo, caso contrário, serão causas impeditivas da prescrição.

3.6. DECADÊNCIA TRIBUTÁRIA

A decadência tributária refere-se a dois direitos específicos: de um lado o

¹⁶⁸ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 181.

¹⁶⁹ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3^o ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 115.

direito do Fisco de formalizar a obrigação tributária, constituindo o crédito e, de outro lado, o direito do contribuinte de pleitear a restituição de valor que tenha pago indevidamente.¹⁷⁰

A decadência em relação ao indébito do contribuinte é contemplada no art. 168 do CTN. Tal prazo é de cinco anos, contados na forma prevista nos incisos do referido artigo. Entretanto, essa modalidade não será estudada neste momento, sendo privilegiada apenas a decadência do direito do Fisco em efetuar o lançamento tributário.¹⁷¹

A decadência tributária só poderá ocorrer antes de efetuado o lançamento. Se esse já se efetivou, não há mais que se falar em extinção do direito do Fisco por caducidade, ressalvados os casos de revisão do lançamento, previstos no art. 149 do CTN. A revisão do lançamento, entretanto, deverá ser realizada dentro do prazo decadencial estabelecido para o próprio lançamento, pois só será possível a revisão do lançamento em relação à obrigação que não tenha decaído (art. 149, parágrafo único, do CTN).

No campo tributário, a decadência, de acordo com o entendimento de Amaro, é a

perda do direito de “constituir” o crédito (ou seja, de lançar) pelo decurso de certo prazo. Se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito. Por isso, dando-se a decadência do

¹⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição. **Repertório IOB de Jurisprudência**. nº 3, p. 77-82, 1º quinzena de fevereiro de 1997, p. 77-76.

¹⁷¹ Como a decadência prevista no art. 168 do CTN não será alvo desta dissertação, ao se falar em decadência se estará referindo à decadência do direito de o Fisco realizar o lançamento.

direito de o sujeito ativo lançar o tributo, sequer se deverá cogitar da prescrição, que só teria início com o lançamento.¹⁷²

A decadência, segundo Soares de Mello, “[...] é a perda da Fazenda Pública em efetuar o lançamento tributário em decorrência da omissão de seu exercício, no prazo estipulado em lei”.¹⁷³

Diante dessa definição, fica claro que a decadência ocorre sem que o crédito tributário seja constituído na forma do art. 142 do CTN. Entretanto, se não foi constituído o crédito tributário, este não pode ser extinto pela decadência, pois esse sequer chegou a existir. Daí que Fanucchi adverte que

[...] a decadência, no sistema tributário brasileiro, não poderia ser declarada, como foi (inciso V do artigo 156 do CTN), forma de *extinção do crédito* tributário. Ela é forma de *exclusão do crédito*, produzindo exatamente os mesmos efeitos da isenção e da anistia, como pode ser confirmado pela simples leitura do artigo 173, do mesmo diploma.¹⁷⁴

Entretanto, não procede a afirmação citada. A decadência não pode ser classificada como causa de exclusão do crédito tributário pelo mesmo motivo que não pode ser causa de extinção do crédito. A exclusão do crédito é a dispensa do pagamento do tributo no montante fixado na constituição do crédito tributário. Ora, se, como já

¹⁷² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 391.

¹⁷³ MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p. 357.

¹⁷⁴ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 28-29.

visto, ocorrendo a decadência, o crédito sequer chega a existir, conseqüentemente, não há como ser este instituto causa de exclusão de algo que não existe. Assim, a decadência é causa impeditiva do surgimento do crédito, pois, com a sua ocorrência, extingue-se o direito do Fisco de constituir o crédito tributário.

A decadência está prevista no Código Tributário, no art. 173, que dispõe:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Também há previsão legal de prazo decadencial no § 4º do art. 150 do CTN que, como já referido, não se trata de prazo para homologação tácita, mas de verdadeiro prazo decadencial. Entretanto, no momento, será tratada apenas a decadência do art. 173 do CTN, deixando a previsão do art. 150 para o capítulo seguinte.

A especialidade do prazo do art. 150 do CTN, em relação ao lançamento por homologação, deixa implícito que o prazo do art. 173 do CTN é dirigido apenas aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração e ao lançamento de ofício.

O art. 173 do CTN determina, portanto, o início do prazo decadencial do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário. No inciso primeiro do referido dispositivo está a regra geral do prazo decadencial. Tal prazo passa a fluir a partir do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Aqui, o início do prazo vai depender do prazo que a autoridade administrativa dispõe para lançar o tributo após a ocorrência do fato impositivo. Findo o prazo para efetuar o lançamento, o prazo de decadência começa a fluir a partir de 1º de janeiro do ano seguinte. No caso do IPTU, por exemplo, em que o lançamento deve ser feito anualmente, o prazo de decadência chega a seis anos, pois só começa a fluir no dia 1º de janeiro do ano seguinte ao do exercício tributável.¹⁷⁵

O marco inicial do prazo de decadência, estipulado pelo inciso II, do art. 173 do CTN, é bastante criticado por contemplar causa de interrupção do prazo decadencial, o que afronta a Teoria Geral da Decadência, conforme explanado em tópicos anteriores. O dispositivo citado prevê o início do prazo decadencial, no caso de anulação de lançamento por vício formal, na data em que se tornar definitiva a decisão que o anulou. Fanucchi faz significativas críticas a esta disposição:

Se o lançamento foi efetuado com vício de forma e por isso deve ser considerado nulo (e não anulável, como poderá sugerir a leitura do dispositivo legal ora examinado) nenhum efeito de manifestação de vontade produziu. Por isso, é como se não houvesse lançamento, devendo ser o prazo contado, não da “decisão que o houver anulado” mas, isto sim, do termo inicial fixado para o caso da legislação, originalmente, isto é, segundo o direito positivo brasileiro: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (inciso I do artigo 173 do Código); da data do fato gerador, para a homologação, no caso de lançamento por homologação (§ 4º do artigo 150, idem); ou, da data que pudesse ser

¹⁷⁵ SEIXAS FILHO, Aurélio Pitanga. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, p. 33.

iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento (parágrafo único do art. 173, *idem*). Assim, o Código Tributário Nacional desvirtuou o instituto [...].¹⁷⁶

Fica claro que um lançamento, que tenha sido inquinado de erro formal de fato existiu, tanto que pode ser anulado. Está patente que o dispositivo citado contém causa de interrupção do prazo decadencial, fazendo com que o Fisco, nestes casos, disponha de prazos muito mais elásticos para realizar o lançamento. A interrupção do prazo decadencial ofende as raízes do instituto da decadência, fincadas no Direito Privado.¹⁷⁷

O *dies a quo*, previsto pelo art. 173, II, do CTN, também é criticado por Amaro:

O dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (*suspensão* porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e *interrupção* porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo. Ou seja, se faltava um ano para a consumação da decadência, e é realizado um lançamento nulo, admita-se até que, enquanto se discute esse lançamento, o prazo fique suspenso, mas, resolvida a pendência formal, não faz nenhum sentido dar ao sujeito

¹⁷⁶ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 89-90.

¹⁷⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 461.

ativo um novo prazo de cinco anos, inteirinho, como “prêmio” por ter praticado um ato nulo.¹⁷⁸

Apesar das críticas, por ser a decadência conceito determinado pelo direito positivo – e esse muitas vezes altera as características de determinados institutos -, o art. 173, II, do CTN, de fato é causa de interrupção da decadência. Paulo de Barros Carvalho¹⁷⁹, apesar da crítica, sustenta que, em face da previsão legal, há causa extintiva da decadência no Direito Tributário. Na mesma esteira, Eurico de Santi reconhece a interrupção do prazo decadencial.¹⁸⁰

O terceiro, e último marco inicial do prazo de decadência, previsto no art. 173 do CTN, está em seu parágrafo único. Nesse dispositivo há uma antecipação do início da fluência do prazo decadencial, no caso de a Fazenda, antes do prazo previsto no inciso primeiro do mesmo artigo, realize alguma notificação ao sujeito passivo de qualquer medida preparatória do lançamento, como a solicitação de documentos, por exemplo.¹⁸¹ A razão de ser do parágrafo único é justificada, pois, ao emitir qualquer notificação preliminar ao ato administrativo de lançamento, o Fisco deixa claro que já pode realizar esse ato (inciso I), tanto que já iniciou o procedimento.¹⁸²

¹⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 392-393.

¹⁷⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 461.

¹⁸⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 176-179.

¹⁸¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 720-721.

¹⁸² MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3º ed. revista aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2, p. 379.

O prazo do parágrafo único do art. 173 do CTN causa confusão, pois, se a notificação é feita antes do início do prazo do inciso I do mesmo artigo, não há problemas. Mas, se a notificação é feita após o início do prazo decadencial, fica a dúvida e interferência deste prazo no do inciso primeiro. Em relação a essa questão esclarece Amaro:

Se aquela notificação é feita antes do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ela antecipa o início do prazo decadencial. O problema está na hipótese em que tal notificação seja feita *após* já ter tido início o prazo de decadência (contado de acordo com a regra do item I do *caput* do dispositivo). Nessa hipótese, o prazo decadencial já terá tido início, e o prazo a que se refere o citado item é um prazo para “constituir o crédito” e não para “começar a constituir o crédito”. Em suma, parece-nos que o parágrafo só opera para *antecipar* o início do prazo decadencial, não para *interrompê-lo*, caso ele já tenha tido início de acordo com o item I do *caput* do dispositivo.¹⁸³

Na prescrição tributária, as causas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, arroladas no art. 151 do CTN, também suspendem o prazo prescricional. No caso da decadência, o mesmo não ocorre, pois o que há é a suspensão da exigibilidade do crédito, isto é, o Fisco não pode cobrar judicialmente a dívida, mas pode dar prosseguimento ao procedimento de lançamento, daí a impossibilidade de ocorrer a suspensão da decadência. O que pode ocorrer é que haja uma medida liminar, obstando a possibilidade de o Fisco realizar o lançamento. Nesse caso, a regra a ser aplicada é a do art. 173, I, ou seja, não estando o Fisco possibilitado a proceder ao

¹⁸³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 393.

lançamento, o prazo decadencial só começa a fluir no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento, a teor do dispositivo citado.¹⁸⁴

A decadência tributária, assim como no Direito Privado, pode ser alegada a qualquer momento e em qualquer instância processual, seja através de ação, seja por via de exceção. Deve ainda a decadência, quando ocorrida, ser decretada de ofício tanto pelo magistrado (na esfera judicial), como pela autoridade administrativa competente (na esfera administrativa).

A decadência tributária, portanto, extingue a obrigação surgida com a prática do fato imponible, não restando ao Fisco nenhum direito acerca daquele fato. o que implica na possibilidade de repetição do valor pago em decorrência da obrigação tributária caduca.

Feitas as considerações gerais acerca da decadência e prescrição e sua aplicação no âmbito do Direito Tributário, passa-se, no próximo capítulo, à apreciação da questão específica da decadência dos tributos lançados por homologação, oportunidade em que será possível verificar, frente às diversas interpretações do texto do CTN, qual o seu *dies a quo*.

¹⁸⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 182.

CAPÍTULO IV

DECADÊNCIA E OS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

4.1. PREVISÃO LEGAL

O art. 150 do CTN, que disciplina o lançamento por homologação, traz em seu texto uma regra acerca da decadência dos tributos sujeitos ao seu regime. Essa norma é distinta da regra geral da decadência tributária, prevista pelo art. 173 do CTN, que foi o centro de estudo do capítulo anterior, justamente pela peculiaridade dessa espécie de lançamento.

O prazo decadencial, previsto no parágrafo 4º do citado artigo, tem a seguinte redação:

Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.

O texto do Código trata do prazo de cinco anos que, decorrido, faz com que se considere homologado e extinto o crédito tributário. É o que boa parte da doutrina chama de homologação tácita. Entretanto, como já colocado no capítulo segundo, tópico 2.5.1, tal homologação, ficção criada pelo legislador com o intuito de confirmar a teoria de que todo tributo depende de lançamento, de fato, de homologação não se trata, mas sim, de verdadeiro prazo decadencial.

O prazo, a que alude o parágrafo 4º do art. 150 do CTN, é decadencial do direito de o Fisco realizar o lançamento de ofício, quando venha a constatar que houve

omissão ou inexatidão, por parte do sujeito passivo, ao realizar, por sua conta, a apuração e o pagamento do tributo, que prescinde o lançamento (art. 150 do CTN, *caput*).¹⁸⁵

De acordo com Souto Maior Borges,

Esse prazo define-se como um prazo de decadência do direito de lançar o tributo, ou, mais precisamente, de praticar o ato tributário de homologação ou de lançamento *ex officio*. A decadência traduzir-se-ia, na hipótese, em perda do direito de realizar o ato de controle em que a homologação consiste ou de praticar o ato de lançamento *ex officio*, por não comportar a hipótese de homologação da atividade prévia do sujeito passivo.¹⁸⁶

Diante disso, o prazo decadencial do art. 150 do CTN na verdade pode extinguir, simultaneamente, dois direitos do Fisco: um, de expressamente homologar a atividade do sujeito passivo; outro, de realizar o lançamento tendente a formalizar novo crédito.¹⁸⁷

No primeiro caso, decai o direito do Fisco de realizar a fiscalização nos procedimentos realizados pelo sujeito passivo na apuração e pagamento do tributo. Para Nogueira de Paula, “não o fazendo, caracterizada está a sua inércia, ficando o sujeito passivo exonerado de quaisquer débitos porventura resultantes da relação jurídica,

¹⁸⁵ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 89.

¹⁸⁶ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 398.

¹⁸⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 181.

ressalvadas as hipóteses arroladas que nos remetem ao lançamento de ofício pela autoridade administrativa”¹⁸⁸.

Amaro coloca que não há que se falar em decadência no lançamento por homologação, pois, feito o lançamento, ou a autoridade administrativa homologa expressamente ou não se pronuncia e deixa ocorrer a homologação tácita. Segundo o referido autor:

O que é passível de decadência é o lançamento *de ofício*, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo. Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza *decadencial* (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.¹⁸⁹

O direito de a autoridade realizar o lançamento de ofício está previsto no inciso V, do art. 149 do CTN¹⁹⁰, que autoriza sua realização nos casos de omissão ou inexatidão por parte do sujeito passivo, ou pessoa legalmente obrigada a realizar o

¹⁸⁸ PAULA, Edycléia Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984, p. 46.

¹⁸⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 392.

¹⁹⁰ Ver Capítulo II, Tópico 2.4.2.

lançamento por homologação. Nesse caso, a decadência do direito de realizar o lançamento de ofício está submetida ao prazo previsto no parágrafo 4º do art. 150 do CTN.

Cabe ainda, acerca da redação do § 4º, do art. 150 do CTN, tecer comentários acerca da expressão *definitivamente extinto o crédito tributário*. É evidente que não há que se falar em provisoriedade da extinção do crédito tributário. Se determinado direito está extinto, tal situação é irreversível. De outro lado, se não está extinto ainda subsiste, não cabendo as expressões definitivamente ou provisoriamente extinto. Segundo Carvalho “o *definitivamente* fica por conta do estilo impreciso de que se serve o legislador, ou como recurso retórico para dar maior eficácia ao produto legislado”.¹⁹¹

Essa impropriedade gramatical, obviamente, não inviabiliza a interpretação do dispositivo, apenas revela a imprecisão semântica do legislador. Sua intenção foi de reforçar o disposto no parágrafo primeiro do mesmo artigo, que dispõe que o pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento, que denota uma situação que irradia efeitos provisórios, uma vez que o pagamento normalmente é causa de extinção da obrigação tributária (art. 156, I, CTN). Entretanto, tal disposição é desnecessária, uma vez que o art. 156, VII, do CTN, prevê que o pagamento antecipado só extingue a obrigação quando homologado expressamente ou pela fluência do prazo do art. 150, § 4º, do CTN. O pagamento

¹⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição. *Repertório IOB de Jurisprudência*. nº 3, p. 77-82, 1º quinzena de fevereiro de 1997, p. 72.

antecipado, por si só não extingue a obrigação, daí que, enquanto não ocorrer a condição resolutiva, não há a extinção do crédito tributário.

Na verdade, o legislador, ao utilizar-se da expressão *definitivamente extinto*, apenas quis reforçar a previsão de que o pagamento antecipado não extingue o crédito enquanto não for homologado.

4.2. PRAZO DA DECADÊNCIA DO § 4º, DO ARTIGO 150, DO CTN

O prazo previsto pelo parágrafo 4º do art. 150 é de cinco anos. Tal prazo deve ser contado a partir da data da ocorrência do fato imponible. Trata-se, portanto, de prazo menor que aquele previsto na regra geral da decadência tributária do art. 173, I, do CTN.

Importante registrar que a contagem do prazo a partir da data do fato imponible é criticada por Amaro. Para ele, o *dies a quo* deveria ser a data prevista para o pagamento do tributo, uma vez que até este dia não há que se falar em tributo não págo, pelo simples fato de não ser exigível.¹⁹²

Quanto à fluência desse prazo, não há maiores questionamentos. A discussão ocorre em face da redação do início do referido parágrafo, que dispõe que o prazo será de cinco anos, se a lei não fixar prazo à homologação. Essa redação deixa a dúvida se cada ente pode, ao instituir legislação que crie tributo, em que o sujeito passivo deve antecipar o pagamento, fixar o prazo de decadência que achar mais adequado.

¹⁹² AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 356.

A Constituição da República, em seu art. 146, III, 'b', prevê que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária sobre prescrição e decadência tributárias. Tal dispositivo tem razão de ser, uma vez que é de interesse da nação que as normas gerais sobre tributação tenham uma unidade em todo o país.

De acordo com o artigo citado, apenas à legislação complementar à Constituição compete estabelecer a hipótese e o conseqüente das regras de prescrição e decadência, incluindo-se aí, os seus prazos. Este é o entendimento de Santi:

Em suma, estabelecer normas gerais sobre decadência e prescrição em lei complementar implica definir nesse veículo normativo a hipótese (determinado prazo, seu termo inicial e eventuais circunstâncias suspensivas e interruptivas que conformam esse fato temporal) e o conseqüente (extinção do direito de lançar, do crédito ou do direito de ação) das regras da *decadência e prescrição do direito do Fisco* e da *decadência e prescrição do direito do contribuinte*, aplicáveis, indiscriminadamente, à União, aos Estados, aos Municípios e ao Distrito Federal.¹⁹³

Diante disso, o disposto no início do parágrafo 4º do art. 150 do CTN, de acordo com Soares de Mello:

[...] não pode significar um tipo aberto ao legislador ordinário para ampliar o prazo decadencial para a homologação, uma vez que compete exclusivamente à lei complementar (no caso, o CTN) estabelecer normas gerais em matéria tributária (art. 146, III, a, CF)

¹⁹³ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 92.

(sic). Tendo o CTN fixado o prazo de 5 (cinco) anos não há embasamento jurídico para cogitar-se o prazo superior.¹⁹⁴

Fica claro, portanto, que o prazo decadencial em Direito Tributário só pode ser fixado por lei complementar. Os entes tributantes podem estabelecer, através de lei ordinária, apenas prazo inferior ao previsto pelo Código Tributário.

Importante, entretanto, se fazer menção ao entendimento contrário, que sustenta que a intenção do legislador constituinte, ao redigir o art. 146, III, 'b', era apenas de determinar os efeitos da decadência e seu *dies a quo*, mas não o seu prazo, de interesse apenas de cada ente tributante.¹⁹⁵

4.3. INÍCIO DO CÔMPUTO DO PRAZO DECADENCIAL DOS TRIBUTOS SUJEITOS AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

A redação do parágrafo 4º do art. 150 do CTN é clara. Segundo esse dispositivo a fluência do prazo decadencial quando o tributo for sujeito ao lançamento por homologação tem início na data da ocorrência do fato impositivo. Entretanto, a doutrina não aceita essa solução para todas as situações que envolvem os tributos em que se deve antecipar o pagamento.

O prazo decadencial para os tributos lançados de ofício é aquele previsto

¹⁹⁴ MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, p. 361. Ao referir-se ao art. 146, III, *a*, da CF, na verdade o autor quis se referir à alínea *b*, que trata da decadência.

¹⁹⁵ Neste sentido ver: CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12º ed. revista ampliada e atualizada. São Paulo, Malheiros, 1999, p. 557-560.

no art. 173, I, do CTN (a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado). Em determinados casos, no entanto, esse prazo pode ser aplicado aos tributos afeitos ao regime do art. 150 do CTN.

A aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN deve ser feita observando três situações: (a) aquela em que o sujeito passivo realiza a apuração do valor a ser recolhido, declara ao Fisco, e paga integral ou parcialmente o valor declarado; (b) o caso de o sujeito passivo apurar e declarar ao Fisco, mas não realizar o pagamento; e (c) o sujeito passivo não realiza a apuração e declaração do tributo e também não recolhe o valor devido. Importante ressaltar que, em nenhum desses casos cogita-se a ocorrência de fraude ou simulação, casos expressamente previstos pelo CTN e que serão estudados em tópico posterior.

Cada situação acima descrita será analisada em separado, em virtude de a doutrina - que, diga-se, está longe de um entendimento uníssono - tratar cada uma delas de forma diversa, inclusive aplicando prazos diversos, embora sempre se tratando de lançamento por homologação.

Antes de prosseguir, é necessário fazer menção à parte da doutrina que entende que, em qualquer das situações acima descritas, o prazo decadencial iniciará na data da ocorrência do fato imponible - salvo, é claro, comprovação de fraude ou simulação - independentemente de o sujeito passivo ter realizado pagamento ou não, ou ainda, que tenha ou não procedido à apuração do valor tributável, declarando-o ao Fisco.

No entendimento de Horvath:

[...] a contagem do prazo decadencial, nos casos de lançamento por homologação, inicia-se a partir do momento da ocorrência do fato. Se o contribuinte não declarou e o Fisco não reparou nisso, em cinco

anos, problema do Fisco; se o contribuinte declarou e não pagou, ocorre o mesmo que quando o contribuinte declara e não paga (sic).¹⁹⁶

O mesmo entendimento tem Farias Machado, para quem

[...] o prazo previsto no § 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 § 4º do art. 150, que trata da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, hipótese na qual terá a Fazenda o prazo de cinco anos para exercer seu direito de realizar o lançamento, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado (CTN, art. 173, I).¹⁹⁷

De acordo com o entendimento citado, o prazo decadencial, previsto para o lançamento por homologação, extingue simultaneamente com o direito de o Fisco lançar de ofício. Esta também é a posição de Santi:

¹⁹⁶ HORVATH, Estevão, et all. Prescrição e Decadência. Mesa de Debates 'A' do XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 75, p. 23. O que o autor quis dizer é que quando o sujeito passivo declara o tributo e não paga ou declara e paga, o prazo decadencial será o mesmo. Como a citação é de periódico que fez transliteração de fitas de vídeo da palestra proferida pelo autor, sem a revisão deste, houve engano na redação, o que a nosso ver não altera o sentido de sua afirmação.

¹⁹⁷ MACHADO, Schubert de Farias. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Lançamento Tributário e Decadência*. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, p. 439.

Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício. Nessa guisa, pode-se afirmar que a homologação tácita do pagamento antecipado é o verso da moeda, cujo averso é a decadência do direito de o Fisco lançar de ofício.¹⁹⁸

Apesar do entendimento acima exposto, essa não é a solução para a maioria dos doutrinadores. Em determinados casos, ainda que não ocorrido fraude ou simulação, o *dies a quo*, da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, seguirá a regra do lançamento de ofício. Passa-se, então, ao estudo de cada uma das situações anteriormente descritas.

4.3.1. Hipótese em que o Sujeito Passivo Declara e Recolhe o Tributo Integral ou Parcialmente

A hipótese em que o sujeito passivo realiza a apuração do tributo devido, faz a declaração ao Fisco e efetua o recolhimento do tributo apurado, ainda que parcialmente, não comporta divergência doutrinária acerca do início de seu prazo decadencial.

¹⁹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 170.

No caso em que há pagamento integral, ocorre a situação ideal, prevista pelo Código. O tributo é corretamente antecipado, ficando o seu pagamento a espera da condição resolutive, que é a homologação pelo Fisco, que extingue a obrigação de acordo com o art. 156, VII, do CTN.

Ocorre que o Fisco dispõe de cinco anos, contados a partir da data de ocorrência do fato imponible, para realizar a homologação expressa, isto é, realizar o ato de controle sobre a atividade praticada pelo sujeito passivo. Segundo Souto Maior Borges,

[...] a homologação consiste no exercício de uma função administrativa cuja eficácia é, em sentido amplo, a aprovação da atividade exercida no procedimento de lançamento pelo sujeito passivo. E, consoante o exposto, o ato de homologação decorre do exercício de uma função de controle *a posteriori*, porque irá legitimar a atividade prévia que lhe está submetida, condicionando, em certa medida, a eficácia desta.¹⁹⁹

A homologação, no entendimento de Santi, serve

[...] simultaneamente como *condictio juris* resolutoria e veículo da norma que ratifica a extinção do crédito, anteriormente constituído e extinto pela atividade do contribuinte, conforme prevê o Art. 156, VII do CTN, fazendo que, sob condições regulares, seja inexigível o crédito devidamente pago e homologado.²⁰⁰

¹⁹⁹ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 388.

²⁰⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 180.

A decadência, nesse caso, é do direito de fiscalização, por parte do Fisco, da atividade do sujeito passivo, isto é, de verificação da compatibilidade entre o fato impositivo e o tributo pago e declarado. Decorrido o prazo de cinco anos, da data do fato tributário, não poderá mais o Fisco submeter a apuração do tributo ao controle de legalidade. É o que o Código chama de homologação tácita, que se submete ao prazo decadencial do § 4º do art.150 do CTN.

Este direito de fiscalização pode se extinguir, ainda que o sujeito passivo tenha efetuado pagamento inferior ao declarado. Nessa hipótese, pode o Fisco, dentro do prazo do art. 150, § 4º, lançar de ofício a diferença verificada. Veja-se que há a possibilidade do lançamento de ofício, mas não o prazo decadencial, computado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No entender do Coêlho, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação

[...] - desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo o crédito tributário – o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do § 4º do art. 150, retroscrito. É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como *homologação tácita*, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do

quinqüênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda, extinguindo-se a obrigação.²⁰¹

Luciano Amaro, em palestra proferida no Congresso Brasileiro de Direito Tributário, demonstrou que, havendo o pagamento parcial, honesto, sem fraude ou simulação, a decadência do direito de o Fisco lançar é contada a partir da data de ocorrência do fato impositivo.²⁰²

Assim, “[...] na hipótese de simples pagamento a menor, sem dolo, fraude ou simulação, o prazo para a realização do Lançamento Revisional de Ofício, seria contado da data do fato gerador, como fixado no § 4º do art. 150 do CTN”.²⁰³ Corolário lógico do exposto é que o prazo de decadência, que o CTN denomina de homologação tácita, opera tanto quando tenha ocorrido o pagamento integral como no caso do pagamento parcial do tributo, extinguindo o direito do Fisco de realizar o lançamento de ofício.

4.3.2. Hipótese em que o Sujeito Passivo Declara e não Recolhe o Tributo

A hipótese que será tratada neste tópico é alvo das maiores divergências doutrinárias. Tais divergências surgem em decorrência do entendimento adotado em

²⁰¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002, p. 409.

²⁰² AMARO, Luciano. In: HORVATH, Estevão, et al. Prescrição e Decadência. Mesa de Debates A do XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, nº 75, p. 32.

²⁰³ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 138.

relação ao objeto da homologação.²⁰⁴ Quem entende que a homologação dirige-se ao pagamento, inclina-se a aceitar que, não havendo pagamento, ainda que efetuada a declaração, aplica-se a regra decadencial do lançamento de ofício (art. 173, I, do CTN). Já quem defende a homologação de todo o procedimento realizado pelo sujeito passivo, na apuração do valor do tributo, inclina-se a entender que, tendo o contribuinte praticado todos os deveres instrumentais e efetuado a declaração do tributo, sem que realize o pagamento, o prazo decadencial para o lançamento de ofício do Fisco submete-se ao art. 150, § 4º do CTN.

Segundo Souto Maior Borges,

Poder-se-ia pretender que, se o sujeito passivo descumpra a obrigação, deixando de efetuar qualquer antecipação do pagamento, não caberia falar-se em homologação, e, portanto, nessa hipótese não caberia a invocação do art. 150, § 4º, mesmo após o transcurso do prazo nele referido. Dessa omissão só decorreria para o Fisco a abertura da via do lançamento *ex officio*. Mas ainda nessa hipótese é possível, até em consequência de desconhecimento do concreto estado das coisas pelo Fisco, venha a ser a atividade prévia homologada, precisamente porque a homologação não é somente referível ao pagamento. Por outro lado, em impostos como o IPI e o ICMS, sujeitos a conta corrente fiscal, pode o crédito, em certo período, superar o débito, e, nada obstante, deverá o obrigado apresentar ao Fisco uma guia “negativa” para fim de controle. E essa atividade deverá ser objeto de homologação. Logo, o pagamento não é necessariamente levado em linha de conta para os efeitos do art. 150, § 4º.²⁰⁵

²⁰⁴ Sobre objeto da homologação, ver Capítulo II, item 2.5.3.

²⁰⁵ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 397.

Na esteira do citado autor, não resta dúvida de que o seu entendimento é de que, efetuada a declaração, ainda que não recolhido o tributo, o prazo decadencial deve ser computado a partir da ocorrência do fato impositivo. Santos Júnior entende da mesma forma:

A nosso ver com total razão esse jurista pernambucano, pois o Código Tributário Nacional – CTN tem regra específica para o assunto, consignada no inciso V do art. 149 e respectivo Parágrafo Único, segundo as quais o Lançamento Revisional de Ofício, para retificar omissões ou inexatidões nos Lançamentos por Homologação, só pode ser efetuado quando ainda não extinto o direito da Fazenda pública e, relativamente aos tributos submetidos ao lançamento por Homologação, esse direito se extingue no prazo de 05 (cinco) anos, contado da data do fato gerador (§ 4º do art. 150 do CTN).²⁰⁶

Ainda entre os que defendem a tese do *dies a quo* decadencial, na data da ocorrência do fato gerador, está Machado, pois, segundo ele

Se o sujeito passivo faz a apuração do crédito tributário e informa o valor correspondente à autoridade administrativa, mas não faz o pagamento correspondente, pode esta, tomando conhecimento de tal informação, homologar a apuração e notificar o contribuinte para efetuar o pagamento, ou defender-se. Este, aliás, é o procedimento mais adequado para ser em geral adotado pela Administração Tributária.²⁰⁷

²⁰⁶ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 139.

²⁰⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p. 230.

A doutrina majoritária, entretanto, entende que o lançamento de ofício, decorrente do não pagamento antecipado, ainda que efetuada a declaração, tem como *dies a quo* decadencial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I).

O entendimento de Souto Maior Borges, citado anteriormente, é refutado por Amaro, que não aceita a hipótese de, havendo crédito maior que débito em determinada apuração, não havendo o que ser recolhido, também não há o que lançar. Nas suas palavras:

Ora, se *inexiste valor a pagar* (porque o crédito é maior do que o débito, por que o fato é não gerador, etc.), a discussão não é sobre se cabe ou não *homologar-se* essa situação. A questão que se põe está em saber se cabe ou não *proceder-se ao lançamento* nessas situações. Se nada há que possa ser lançado de ofício (diante da omissão do indivíduo), por qual razão caberia o lançamento por homologação? Se não há o que pagar, e isso é verificado pela fiscalização, não há motivo para lançar-se coisa nenhuma.²⁰⁸

Mais adiante, o mesmo autor é enfático ao colocar que, esgotado o prazo do § 4º do art. 150, “[...] se não tiver ocorrido pagamento, nenhum lançamento terá ocorrido, nem poderá ocorrer, dada a decadência”.²⁰⁹

Essa tese encontra abono nas palavras de Bonilha, uma vez que para esse autor, ocorrendo a hipótese de o sujeito passivo realizar a atividade de apuração do tributo e não recolhê-lo, “[...] não há o chamado lançamento por homologação e.

²⁰⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 353.

²⁰⁹ *Ibid.*, p. 353.

portanto, esta situação enquadra-se nas hipóteses de lançamento de ofício; o que se aplica, aqui, seria o artigo 173, inciso I, [...]”.²¹⁰

Como visto, são grandes as divergências, considerando-se a hipótese em comento. Como a divergência nasce do entendimento acerca do objeto da homologação e, ainda, como já se adotou um posicionamento no tópico em que se estudou a homologação (Capítulo II), nesse momento não se pode entender de outra forma senão que, efetuando o sujeito passivo a declaração do tributo, deixando de recolhê-lo, tem o Fisco o prazo de cinco anos para efetuar o lançamento de ofício, contado da data em que ocorreu o fato imponível.

4.3.3. Hipótese em que o Sujeito Passivo não Declara e não Recolhe o Tributo

No caso em que o sujeito passivo se omite totalmente, isto é, não realiza a atividade de apuração do tributo devido, não faz a declaração ao Fisco e, finalmente, não efetua o recolhimento do tributo – frise-se, sem a ocorrência de fraude ou simulação -, simplesmente não há o que a autoridade administrativa homologar.

Já foi dito anteriormente que o objeto da homologação é o procedimento realizado pelo sujeito passivo, que formaliza um crédito instrumental. Há também o entendimento de que a homologação dirige-se apenas ao pagamento e não à atividade do sujeito passivo. De qualquer forma, na presente hipótese, seja qual for o entendimento acerca do objeto da homologação, não há o que homologar.

²¹⁰ BONILHA, Paulo Celso Bergastrom. In: HORVATH, Estevão, et all. Prescrição e Decadência. Mesa de Debates 'A' do XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo: Malheiros, nº 75, p. 26.

Havendo a omissão total do sujeito passivo, em relação ao fato imponible ocorrido, não pode ser aplicada a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN. O lançamento a ser considerado passa a ser o de ofício. De acordo com Santos Júnior

[...] como há total omissão do Contribuinte, de forma culposa, o direito-dever que lhe cabia desloca-se para o Ente Tributante e o Lançamento de Ofício, aplicando-se então o inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, isto é, o prazo de decadência para a realização do Lançamento de Ofício tem início no 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado.²¹¹

Este também é o entendimento de Coêlho, para quem, quando o

[...] sujeito passivo não aviar, como é de seu dever, o autolanzamento e a antecipação do tributo, o prazo de decadência começa a correr do 1º dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento (o 1º dia do exercício seguinte da ocorrência do fato gerador, nos casos de ICM, IPI, imposto de renda na fonte, etc.) – art. 173, I, do CTN.²¹²

A situação em que o sujeito passivo não declara e não recolhe o tributo é, portanto, diferente daquela estudada no tópico anterior, em que não há o pagamento, mas há a declaração. No caso da omissão total, não há o que homologar, daí que não restam dúvidas em relação à aplicabilidade do lançamento de ofício e, por conseguinte, do início do cômputo do prazo decadencial submeter-se ao art. 173, I, do CTN.

²¹¹ SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 139.

²¹² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, n.º 9/10, p. 294-303, julho/dezembro, 1979, p. 300.

4.3.4. Decadência e Revisão do Lançamento por Homologação

Importante mencionar a questão da decadência do direito de revisão do lançamento, quando se tratar de lançamento por homologação. O parágrafo único do art. 149 do CTN postula que a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

O que o referido dispositivo quer dizer é que a revisão do lançamento só pode ser efetuada enquanto não extinto o direito de lançar do Fisco. Tal intenção é óbvia no sentido de que a revisão nada mais é do que a substituição de um lançamento, anteriormente efetuado, por outro.

O art. 149, em seu inciso V, trata da revisão de ofício do lançamento previsto no art. 150, dispondo que, comprovada a ocorrência de omissão ou inexatidão do sujeito passivo ou do terceiro obrigado, pode o lançamento ser revisto pela autoridade administrativa.

A previsão do inciso V, do art. 149, entretanto, deve ser analisada com cautela. Já foi visto, em capítulo anterior, que, na verdade, o lançamento por homologação, de lançamento não se trata, sendo que os tributos sujeitos ao seu regime são tributos que prescindem de ato administrativo de lançamento para serem apurados e exigidos.

Assim, se não há lançamento tributário, não há como existir revisão do lançamento, salvo se ocorrida a homologação expressa. De acordo com Soares de Mello:

O acolhimento de parte do crédito representa a figura do “lançamento por homologação”, enquanto que a cobrança das diferenças tributárias (insuficiência de recolhimento) corresponde a “lançamento de ofício”. Embora o lançamento de ofício decorra de procedimentos

fiscalizatórios, não se pode cogitar de revisão de lançamento por homologação, o que representaria uma situação contraditória.²¹³

Souto Maior Borges entende da mesma forma:

Inicialmente cabe ressaltar que, dadas suas características especificadoras, no lançamento por homologação, antes do ato homologatório, o crédito já existe, porque, do contrário, não poderia ser extinto (CTN, art. 150, § 1º). Nada obstante, o prazo que se interpõe entre a extinção do crédito pelo pagamento e a homologação não é prazo para a revisão do ato de lançamento, porque, sendo este privativo da autoridade administrativa (art. 142, *caput*), não é atribuído ao sujeito passivo, o obrigado (o pretense “autolancamento”).²¹⁴

Como visto, só pode haver revisão do lançamento por homologação no caso de ter sido a atividade do sujeito passivo homologada expressamente pelo Fisco. pois, se este não homologar, a atividade do sujeito passivo poderá proceder ao lançamento de ofício, o que não significa dizer que será uma revisão; ou, se não se pronunciar dentro do prazo de cinco anos ocorrerá a homologação tácita. A homologação expressa, portanto, está sujeita ao procedimento de revisão de ofício.²¹⁵

Havendo a homologação e, posteriormente verificando o Fisco que houve algum vício neste procedimento, poderá realizar a revisão desta homologação. Essa

²¹³ MELO, José Eduardo Soares de. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p. 356.

²¹⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 359-360.

²¹⁵ GUIMARÃES, Carlos Rocha. Lançamento por Homologação. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 31, p. 142-146, janeiro/março, 1985, p. 66.

revisão, entretanto, deve ocorrer, por força do parágrafo único do art. 149, dentro do prazo em que o Fisco tem o direito de lançar. No caso do lançamento por homologação, este prazo é o previsto no art. 150, § 4º, que é de cinco anos, contados da data de ocorrência do fato imponible.²¹⁶

4.4. PRAZO DECADENCIAL, QUANDO COMPROVADA A OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO

A redação do parágrafo 4º, do art. 150 do CTN, faz, em seu final, uma ressalva ao prazo nele estipulado. O prazo será de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Primeiramente, deve-se fazer uma ressalva de que, ao referir-se a dolo, fraude e simulação, o legislador, aparentemente, trata essas figuras como coisas distintas. Entretanto, o dolo já compreende a fraude e a simulação, condutas essencialmente dolosas, uma vez que não há como praticá-las sem intenção. Se o agente recolhe valor de tributo à menor, sem dolo, estará incorrendo em erro e não em fraude ou simulação, pois, segundo Fanucchi:

O dolo não representa uma prática, mas, isto sim, a feição com que se apresenta uma prática, e ele, por si só, necessariamente, integra a fraude e a simulação. De tal forma que o CTN teria dito tudo se, simplesmente, no dispositivo aqui analisado, registrasse apenas '*dolo*'.

²¹⁶ GUIMARÃES, Carlos Rocha. Lançamento por Homologação. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 31, p. 142-146, janeiro/março, 1985, p. 66.

uma vez que ele está presente, além de em outros tipos de infração tributária, também na decorrente de fraude e de simulação.²¹⁷

A definição de dolo dispensa maiores comentários. Trata-se da intenção, da vontade em praticar determinado ato. No caso do Direito Tributário, é a prática intencional de qualquer ato que vise a infringir a legislação, com o intuito de suprimir ou reduzir tributo.

A fraude, de acordo com Nogueira²¹⁸, é definida no art. 72 da lei 4502/64, que a entende como toda a ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, ou a evitar ou diferir o seu pagamento. Vê-se que a fraude se concretiza após a ocorrência do fato imponible, agindo o sujeito-passivo de forma a escamotear o pagamento do imposto já devido – reduzi-lo, evitá-lo ou retardá-lo. Difere, portanto, tanto da elisão fiscal, que é a tentativa de realizar economia tributária, praticando o agente atos que impeçam ou retardem, licitamente, a ocorrência do fato imponible quanto da sonegação. Nesta última, o sujeito passivo impede a apuração do tributo, ao passo que na fraude impede-se o pagamento do tributo já devido.²¹⁹

A simulação caracteriza-se pelo desacordo, por vontade do sujeito passivo, entre sua vontade interna e sua vontade declarada, isto é, cria-se um ato jurídico que, de

²¹⁷ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 106-107.

²¹⁸ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 198.

²¹⁹ *Ibid.*, p. 198.

fato, não existe, ou oculta, sob determinada aparência, o ato verdadeiro. É a declaração enganosa de vontade, visando a produzir efeito diverso daquele que deveria se verificar.²²⁰ A simulação, portanto, é a ação que o sujeito passivo pratica para recolher tributo a menor ou não recolher, declarando a ocorrência de fato diverso do verdadeiro fato imponible praticado.

Tais condutas, portanto, devem ser dirigidas para a ocultação da ocorrência de fato imponible de obrigação tributária, diminuir ou adiar seus efeitos, com o objetivo de causar prejuízo ao Fisco.²²¹

Realizadas e devidamente comprovadas pelo Fisco as condutas acima descritas, o prazo decadencial do parágrafo 4º do art. 150 do CTN não é aplicável. Diante dessa disposição, muito se discutiu se, pela falta de previsão legal de prazo decadencial para tais situações, estariam as obrigações tributárias desvirtuadas pelo sujeito passivo fora do alcance da decadência. Entretanto, essa teoria foi repelida pela doutrina, como pode-se tirar das palavras de Fanucchi:

A cogitação da imprescritibilidade deve ser afastada de plano. Não sendo expressa na lei, dela não se pode cogitar. Tenha-se em vista, antes, que tanto a decadência como a prescrição, são preceitos de ordem pública consagrados no ordenamento jurídico, impostergáveis pela via interpretativa de textos legais. Ou a lei é expressa ao afastá-los de cogitação, ou a verificação deles é garantia legal inarredável. É a própria justificativa científica de suas existências que conduz a esta conclusão. Foram criados para outorgar perfeição jurídica a um estado de fato aceito e acomodado na ordem social, uma vez que se manteve

²²⁰ MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 29º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1990, v.1, p. 207.

²²¹ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 107.

inativa, por aceitá-la tal qual se manifesta, a individualidade que poderia tê-lo alterado, que contra ele poderia ter se insurgido. E a lei não cogita de distinguir individualidades sujeitas aos efeitos das causas extintivas legais.²²²

A ocorrência de dolo, fraude ou simulação não faz com que a decadência deixe de ocorrer. Surge, então, a questão acerca de qual será o prazo decadencial nesses casos, pois o art. 150, § 4º, do CTN, pela sua própria redação, não pode ser aplicado.

Souto Maior Borges defende a teoria de que não há previsão legal do prazo decadencial quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação no Código Tributário, sendo que deve ser fixado pela legislação ordinária e, caso esta também não fixe prazo, este será o do Código Civil. De acordo com o referido autor:

A solução de uma pendência entre Fisco e sujeito passivo que envolva a aplicação do art. 150, § 4º, *in fine*, somente poderá ser encontrada partindo-se do problema concreto pelo órgão do Poder Judiciário, que é o único constitucionalmente competente para, criando uma norma individual, determinar que, por exemplo, o prazo do art. 177 do CC seja aplicado subsidiariamente na ausência de uma regulação expressa do Código Tributário nacional. Vale tanto quanto dizer que, em tal caso, o Judiciário aplicará extensivamente o art. 177 para a fixação dos termos de decadência do direito de lançar.²²³

Em que pese a posição citada, ela não é a dominante. A resolução da questão do prazo de decadência quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

²²² FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, p. 106.

²²³ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999, p. 408.

deve ser resolvida dentro do Código Tributário Nacional. E o Código possui uma regra geral de decadência, prevista no art. 173, I.

Fanucchi entende que a utilização da regra do art. 173, I do CTN deve ocorrer apenas se a legislação ordinária específica de cada tributo não fizer menção ao prazo extintivo.²²⁴

Apesar da posição citada, a regra geral do inciso I, do art. 173 do CTN, deve ser aplicada diretamente no caso de ocorrência de dolo, fraude ou simulação. A fixação do prazo decadencial, em matéria tributária, como já visto em tópico retro, é de competência exclusiva de lei complementar. Daí que a sua previsão deve estar contida no Código Tributário. De acordo com Machado,

[...] ocorrendo dolo, fraude, ou simulação, atribuível ao sujeito passivo da obrigação tributária, no âmbito do lançamento por homologação, o regime jurídico deste lançamento é afastado. Aplica-se então, ao lançamento, o regime próprio dos lançamentos de ofício. Assim deve ser entendida a ressalva constante da parte final do § 4º, do art. 150, do Código Tributário Nacional.²²⁵

Machado adiante finaliza, colocando que o regime do lançamento por homologação é especial em relação ao do lançamento de ofício, aplicável a qualquer tributo, “não apenas àqueles aos quais a lei o determine, mas também aos tributos lançados por declaração, ou por homologação, quando o contribuinte deixe de cumprir o

²²⁴ FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976, 108-109.

²²⁵ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p.233.

seu dever de informar à autoridade administrativa a ocorrência do fato gerador do tributo”.²²⁶

Segundo Coêlho, ocorrendo

[...] fraude ou simulação, *devidamente comprovadas pela Fazenda Pública*, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a ‘lançamento por homologação’, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. A solução está conforme o sistema do CTN.²²⁷

A solução encontrada para o cômputo do prazo decadencial, quando da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, é criticada por Amaro, mas o próprio autor reconhece que não há outra forma de enfrentar a questão:

Em estudo anterior, concluímos que a solução é aplicar a regra geral do art. 173, I. Essa solução não é boa, mas continuamos não vendo outra, *de lege lata*. A possibilidade de o lançamento poder ser feito a qualquer tempo é repelida pela interpretação sistemática do Código Tributário Nacional (arts. 156, V, 173, 174 e 195, parágrafo único). Tomar de empréstimo prazo de direito privado também não é solução feliz, pois a aplicação supletiva de outra regra deve, em primeiro lugar ser buscada dentro do próprio sistema normativo, vale dizer, dentro do Código. Aplicar o prazo geral (5 anos, art. 173) contado após a

²²⁶ MACHADO, Hugo de Brito. Lançamento Tributário e Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p.233.

²²⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Lançamento Tributário e a Decadência. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002. p. 410.

descoberta da prática dolosa, fraudulenta ou simulada igualmente não satisfaz, por protrair indefinidamente o início do lapso temporal. Assim, resta aplicar o prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido feito. Melhor seria não ter criado a ressalva.²²⁸

A lacuna causada pelo § 4º, do art. 150, final, pode, portanto, ser suprida pela aplicação do inciso I, do art. 173, do CTN. Esse dispositivo é o que mais condiz com o espírito do sistema do Código Tributário. Assim, ocorrendo dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo, que, em face de tal conduta, deixa de recolher tributo sujeito ao lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos começará a fluir no primeiro dia do exercício seguinte ao que o lançamento poderia ter sido realizado.²²⁹

4.5. POSIÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

O Superior Tribunal de Justiça vem firmando o entendimento, desde a metade da década de 1990, de que o prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação não é de cinco anos, mas de dez anos. A fundamentação desta tese é de que os prazos previstos no art. 150, § 4º, do CTN e no art. 173, I do CTN, deveriam ser cumulados, somados no caso em que o sujeito passivo não efetua o pagamento antecipado, previsto no art. 150 do CTN. Reveste-se de importância a

²²⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7ª ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 394-395.

²²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13ª ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 426.

análise do entendimento do STJ, justamente por ser ele, por força da Constituição da República, o responsável pela unificação da interpretação e aplicação da legislação nacional.

O entendimento adotado pelo STJ, até o seu surgimento, não possuía sequer uma menção na doutrina e, segundo Santi, “[...] surgiu quase como uma contrapartida da denominada *tese dos dez anos de decadência do direito de o sujeito passivo repetir o indébito tributário*, proposta também inovadora para os padrões da época”.²³⁰

Antes de maiores comentários acerca da posição do STJ é necessário que se tenha contato com um julgado que aceitou a tese do prazo decadencial de dez anos para os tributos que comportam o pagamento antecipado.

No Recurso Especial nº 198631/SP, o relator, ministro Franciulli Netto, inferiu que “o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento”. Daí o seu raciocínio, no caso julgado, de que a decadência do fato imponible ocorrido em junho de 1990, e que teve sua inscrição em dívida realizada em agosto de 1995, não havia transcorrido. Para o relator, apenas em 1º de janeiro de 2001 é que teria ocorrido a decadência do fato imponible ocorrido em junho

²³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2ª ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 185.

de 1990, uma vez que, no seu entendimento, o prazo decadencial iniciou-se apenas com a fluência do prazo do art. 150, § 4º, do CTN, isto é, em 1º de janeiro de 1995.²³¹

Este é apenas um julgamento proferido pelo STJ que acolhe a tese dos dez anos. Poderiam ter sido escolhidos vários outros julgados no mesmo sentido. A escolha recaiu sobre o aqui citado, primeiro por trazer em sua ementa expressamente a sistemática do cômputo do prazo aplicado pelo STJ; segundo por se tratar, como será visto, de lançamento expedido depois de esgotado o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º, do CTN, o que não deixa dúvidas de que se trata de prazo exclusivamente decadencial – e não de prescrição como alegam alguns; e, por último, por deixar claro que o entendimento esposado no julgamento está sedimentado naquela Corte.

As decisões que vêm adotando tal tese têm recebido diversas críticas da doutrina, principalmente por serem os prazos do art. 150, § 4º, do CTN e 173, I, do CTN, referentes à realidades distintas. O primeiro refere-se exclusivamente aos

²³¹ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. INTELIGÊNCIA DOS ARTIGOS 150, § 4º E 173, INCISO I, DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. DECADÊNCIA NÃO CONFIGURADA. CONTAGEM DO PRAZO. RECURSO CONHECIDO E PROVIDO. PRECEDENTES.

1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendimento firmado que o prazo decadencial para a constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas, sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da Administração de rever e homologar o lançamento.

2. Não configurada a decadência no caso em exame - cobrança de diferença de ICMS em lançamento por homologação -, porquanto o fato gerador ocorreu em junho de 1990, e a inscrição da dívida foi realizada em 15 de agosto de 1995, portanto, antes do prazo decadencial, que só se verificará em 1º de janeiro de 2001 (6/90 - fato gerador/ + 5 anos = 6/95 - extinção do direito potestativo da Administração/ 1º/01/96 - primeiro dia do exercício seguinte à extinção do direito potestativo da Administração/ + 5 anos = prazo de decadência da dívida/ 15/08/95 - data em que ocorreu a inscrição da dívida/ 1º/01/2001 - limite do prazo decadencial).

3. Recurso conhecido e provido. Decisão unânime. (RECURSO ESPECIAL Nº 198631/SP, DJU de 22/05/2000, p. 100. REL.: Min. Franciulli Netto).

No mesmo sentido ver: RESP nº 58.918/RJ (DJU 19/06/1995); RESP 63529/PR (DJU 07/08/1995) . RESP 189421/SP (DJU 22/03/1999), RESP 13902/SP (DJU 04/05/1998), RESP 148698/SP (DJU 08/03/200), RESP 174672/SP (DJU 11/03/2002).

lançamentos por homologação, ao passo que o segundo refere-se aos lançamentos por declaração e de ofício. São, portanto, prazos distintos, por terem as modalidades de lançamento sistemáticas distintas, tanto que, no lançamento por homologação, o pagamento deve ser antecipado, sem qualquer intervenção do Fisco, e nos lançamentos por declaração e de ofício, o pagamento só poderá ser exigido após a expedição do ato administrativo de lançamento pela autoridade competente.

Foi dito antes que a soma dos prazos decadenciais foi a contrapartida a uma tese, que também aumentaria para dez anos o prazo para a repetição de indébito. O fato é que a tese referente à restituição do indébito soma prazos distintos, um de decadência e outro de prescrição, que podem ser somados, uma vez que têm objetos diferenciados. Assim, o prazo do art. 168 do CTN, que é de cinco anos, contados da data da extinção do crédito tributário, é prazo de prescrição, pois o *caput* do mesmo artigo é claro ao dispor acerca do direito de pleitear a restituição, que é o direito de ação. Assim, o art. 168, em consonância com os artigos 150, § 4º e 156, VII, concede ao sujeito passivo o prazo de dez anos para a restituição do indébito, quando se trate de tributo sujeito ao lançamento por homologação. O raciocínio é simples: o crédito tributário do tributo lançado por homologação extingue-se apenas com a homologação expressa ou tácita (art. 156, VII, do CTN). Se não houver homologação expressa, o crédito só se extingue após cinco anos da data da ocorrência do fato impositivo (art. 150, § 4º, do CTN). Nesse caso, o prazo prescricional para o sujeito passivo ingressar com a ação inicia-se após cinco anos do fato tributário. Como esse prazo é de cinco anos, chega-se aos dez anos para que possa o contribuinte pleitear a repetição de tributo pago antecipadamente à maior.

A diferença entre essa hipótese e a da decadência é que, de acordo com o entendimento do STJ, “[...] têm-se dois prazos da mesma natureza, vale dizer, dois prazos de decadência, de sorte que o raciocínio que leva à soma dos mesmos leva também à reprodução infinita deles, compondo um verdadeiro *looping*”.²³²

A fundamentação, adotada pelos ministros do STJ para somar os dois prazos decadenciais acima descritos, é de que a locução *poderia*, que consta do inciso I do art. 173 do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), deve ser interpretada de forma que, dentro do prazo de cinco anos do § 4º do art. 150, o lançamento pode ser efetuado. O lapso temporal em que *poderia ser efetuado o lançamento*, para os ministros do STJ, é o prazo de cinco anos do art. 150 do CTN. Somente após esse prazo o Fisco não mais *poderia* efetuar o lançamento e, aí sim, seria aplicado o prazo do art. 173. Na verdade essa tese confunde a possibilidade de o Fisco lançar um tributo, por já possuir todas as informações necessárias para a expedição do ato administrativo de lançamento, com a possibilidade de o Fisco lançar o tributo dentro do prazo que lhe é concedido pelo § 4º do art. 150, exercendo sua atividade de homologação ou não-homologação, da atividade praticada pelo sujeito passivo (direito de expressamente homologar, conforme já comentado no tópico 4.3.1.).

A tese se fundamenta, portanto, na interpretação equivocada de uma expressão à qual tenta-se conferir uma duração que, por sua própria natureza, não a comporta, qual seja, o prazo de cinco anos em que poderia o Fisco ter efetuado o

²³² MACHADO, Hugo de Brito. A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo, n° 59, p. 36-55, agosto, 2000, p. 48.

lançamento. A expressão *poderia*, na redação do Código, significa marco inicial que, por si só, é instantâneo. O marco inicial de um prazo não pode perdurar no tempo, muito menos por cinco anos.

Xavier, comentando a tese do prazo decadencial de dez anos, ao analisar um julgado do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, fez severa crítica acerca da soma dos prazos:

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos arraigado na tradição jurídica brasileira como limite tolerável da insegurança jurídica. Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são *reciprocamente excludentes*, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos “cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa”; o artigo 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento. O artigo 150, § 4º pressupõe um *pagamento prévio* – e daí que ele estabeleça um prazo mais curto, tendo como *dies a quo* a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. O artigo, 173, I, ao contrário pressupõe *não ter havido pagamento prévio* – e daí que alongue o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como *dies a quo* não a data da ocorrência do fato gerador mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.²³³

²³³ XAVIER, Alberto Pinheiro. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2º ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 92-93.

A impossibilidade de serem somados os dois prazos de decadência, como ocorreu no julgado citado, também é defendida por Amaro, como se pode verificar em suas palavras:

[...] o art. 173 se refere (para definir o termo inicial do prazo de decadência) ao exercício seguinte àquele em que o lançamento “poderia ter sido efetuado”, ele reporta-se ao exercício em que se instaura essa possibilidade de lançamento e não ao último exercício em que exista essa possibilidade, por uma razão de obviedade acaciana: se se vai determinar prazo *para lançar*, o lapso temporal há de ser contado do *início* e não do fim [...].²³⁴

O mesmo autor, adiante, conclui que as normas do art.150, § 4º e do art. 173, I, são, respectivamente, exceção e regra do prazo para que se efetue o lançamento. Por isso, a sua aplicação cumulativa à mesma hipótese afronta o princípio da não-contraditoriedade das normas jurídicas. Nesse caso, há uma impossibilidade lógica e jurídica: o prazo começar a fluir quando não mais é lícito efetuar o lançamento.²³⁵

Apesar de a tese exposta ainda ser maioria, parece que o Superior Tribunal de Justiça vem registrando alguns julgamentos em sentido diverso, dando a interpretação aceita pela doutrina que é a de não somar os prazos decadenciais dos arts. 150 e 173 do CTN. Esta foi a interpretação dada pela Ministra Eliana Calmon ao relatar o Recurso Especial nº 183.603/SP. O entendimento da citada ministra, no referido julgado é de que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo

²³⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva. 2001. p. 398.

²³⁵ *Ibid.*, p. 398.

pagamento antecipado, o prazo de decadência deve ser computado a partir da data de ocorrência do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN.²³⁶

A decisão citada refuta, corretamente, a soma dos prazos decadenciais, acolhendo o entendimento pacífico da doutrina, que não admite a conjugação de dois prazos idênticos para a mesma situação. Os prazos do art. 150, § 4º e 173, I, do CTN não podem, indiscutivelmente, serem somados. Assim, de alguma forma o entendimento do STJ parece começar a tomar rumos diferentes e mais adequados à disciplina do Código Tributário.

De todo o exposto pode-se atestar que a questão da decadência dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação encontra-se distante de uma unificação doutrinária. Esse quadro deve-se a vários motivos. Primeiramente, por ser o próprio instituto do lançamento por homologação uma figura contraditória em relação ao conceito de lançamento desenvolvido pelo CTN. Segundo, por existirem diversos prazos decadenciais previstos no Código - só no art. 173 são três. O art. 150, § 4, prevê um quarto prazo, este específico para os tributos em que se deve antecipar o pagamento, o que não inibe entendimentos no sentido de que o art. 173 seja aplicável estes tributos,

²³⁶ TRIBUTÁRIO - DECADÊNCIA - LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150 § 4º E 173 DO CTN).

1. Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo pagamento antecipado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador (art. 150, § 4º, do CTN).

2. Somente quando não há pagamento antecipado, ou há prova de fraude, dolo ou simulação é que se aplica o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Em normais circunstâncias, não se conjugam os dispositivos legais.

4. Recurso especial improvido. (RECURSO ESPECIAL Nº 183603/SP, DJU de 13/08/2001 – p. 88, REL.: Min. Eliana Calmon).

No mesmo sentido ver: ERESP nº 101407/SP (DJU 08/05/2000).

como se pode notar na tese majoritária do Superior Tribunal de Justiça que, como já visto, é totalmente reprovável.

Não sendo a disciplina do CTN a que se julga ideal, resta ao doutrinador a opção de sistematizar, de forma lógica e dentro do espírito do Sistema Tributário Nacional, a interpretação dos dispositivos acerca da decadência tributária.

O art. 173 do CTN não é aplicável ao lançamento por homologação, salvo quando o sujeito passivo não pratica nenhum ato a que esteja obrigado pela legislação tributária, ou seja, apurar o tributo, prestar informações ao Fisco, e efetuar o pagamento. Somente nesta hipótese é que a decadência flui apenas a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Isso se dá pela superveniência do lançamento de ofício face à inexistência da atividade do sujeito passivo prevista no art. 150 do CTN. Portanto, aplica-se o art. 173 por se tratar, neste caso, de lançamento de ofício.

Finalizando, a decadência tributária, no caso de lançamento por homologação é regida pelo § 4º do art. 150 do CTN. Assim, o seu *dies a quo* é a data de ocorrência do fato gerador, desde que o sujeito passivo tenha realizado a apuração do tributo. Portanto, ocorrido o fato imponível e apurado o tributo, o Fisco dispõe de cinco anos a partir da ocorrência do fato tributário para efetuar o lançamento nas bases em que entenda corretas, sob de ter o seu direito extinto pela decadência.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do exposto durante as considerações feitas no presente trabalho, reafirma-se seu intuito de definir o *dies a quo* do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, através da análise das interpretações propostas do texto legal, elaborando-se as considerações que seguem:

1. Obrigação é a relação pessoal entre dois pólos (ativo e passivo) vinculados por um liame econômico, onde um pólo tem o dever de realizar uma prestação de cunho patrimonial para o outro. As obrigações podem ter três modalidades: dar, fazer e não fazer. No presente trabalho, destaca-se a primeira, na forma de *dar* dinheiro ao Estado (tributo).

2. A natureza da obrigação tributária é *ex lege*, uma vez que decorre diretamente da lei. Essa, de acordo com o CTN, pode ser principal ou acessória. Entretanto, verdadeiramente não existe obrigação principal e acessória, pois o que o CTN chama de obrigação acessória, de obrigação não se trata, pois dela não resulta uma prestação econômica. A obrigação tributária é a de pagar tributos.

3. Os requisitos essenciais da obrigação tributária são: sujeito ativo (pessoa jurídica de direito público que tem competência para instituir o tributo), sujeito passivo (aquele que pratica o fato impositivo ou terceiro responsável, eleito pela lei para realizar o recolhimento) e objeto (recolhimento de determinado valor a título de tributo).

4. A obrigação tributária nasce no momento da ocorrência do fato descrito pela norma tributária, no espaço territorial alcançado (ou descrito) pela norma, dentro de um lapso temporal, também por ela especificado. A ocorrência do fato impositivo cria instantaneamente a relação obrigacional entre o sujeito ativo e o sujeito passivo.

5. A relação jurídica tributária é uma relação intranormativa, vez que necessita ser formalmente declarada como tal. Nesse sentido, o crédito tributário necessita do lançamento para que possa ser formalizado.

Com a ocorrência do fato imponible, a obrigação tributária ainda não é exigível, pois esta possui variações em sua eficácia. Com a ocorrência do fato imponible, surge a obrigação tributária com grau de eficácia mínimo, passando a ter grau médio com a formalização do lançamento tributário e, grau máximo, quando, não recolhido o tributo, a Administração, pela via judicial, atinge o patrimônio do sujeito passivo, para satisfazer a prestação não cumprida.

6. O crédito tributário, de acordo com o art. 139 do CTN, é decorrente da obrigação principal, tendo a mesma natureza desta. A posição do CTN consagra a teoria dualista da relação jurídica tributária, tratando obrigação e crédito como coisas distintas. Entretanto, a doutrina se insurgiu contra a teoria dualista, adotada pelo direito positivo, pois não se poderia conceber uma obrigação sem o referente crédito.

O crédito tributário individualiza os elementos da obrigação tributária, tornando possível a identificação das partes (sujeito ativo e sujeito passivo), bem como a especificação do montante a ser recolhido a título de tributo (objeto da obrigação tributária). A sua formalização confere à obrigação tributária o grau médio de eficácia, permitindo ao sujeito ativo exigir a prestação do sujeito passivo.

7. A definição de lançamento tributário não é convergente entre os doutrinadores. Entretanto, é comum a todos, que o lançamento formaliza o crédito e a obrigação exigível, isto é, verifica a ocorrência do fato imponible, identifica os sujeitos passivo e ativo, definindo o montante a ser pago a título de tributo.

O lançamento tributário introduz no ordenamento uma norma jurídica individual e concreta, que obriga o sujeito passivo a pagar o tributo. Essa norma é individual, concreta e objetiva, mas de graduação inferior à norma geral e abstrata, prevista na lei. A norma individual e concreta expedida é ato administrativo. O lançamento pode, entretanto, resultar de uma seqüência de atos, mas não pode ser confundido com procedimento.

8. O lançamento possui tanto natureza declaratória, no ponto em que relata o acontecimento do fato imponible, como natureza constitutiva, no que tange a fixação dos pontos até o momento do lançamento indeterminados, como o sujeito passivo e o montante da obrigação.

9. O Código Tributário Nacional prevê três modalidades de lançamento: lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação. Esta classificação é severamente criticada por não ser considerada jurídica, uma vez que toma como critério determinante o grau de participação do sujeito passivo na atividade do lançamento.

10. O lançamento por declaração ocorre quando efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato indispensáveis à sua efetivação.

11. O lançamento por arbitramento – que não se trata de uma quarta modalidade –, pode ser efetuado no caso de omissão ou má-fé do sujeito passivo, que efetuou a declaração. Somente poderá ocorrer quando as informações sobre valor ou preço de bens, direitos, serviços, ou atos jurídicos, não condizerem com a realidade. O arbitramento deve louvar-se de elementos idôneos e condizentes com a realidade.

12. O lançamento de ofício é aquele realizado pela autoridade administrativa, sem a participação do sujeito passivo e em decorrência direta da lei. Qualquer tributo pode ser lançado ou revisto de ofício, quando não lançado devidamente por outra modalidade.

13. Lançamento por homologação é aquele em que o sujeito passivo deve antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa, estando sujeito à posterior homologação.

O lançamento por declaração difere do lançamento por homologação, pois, no primeiro o sujeito passivo fornece ao Fisco os dados necessários à expedição do ato administrativo de lançamento, para que, posteriormente, a autoridade administrativa expeça o respectivo ato e, a partir daí, passa a obrigação a ser exigível; já no lançamento por homologação o sujeito passivo também está obrigado a fornecer todos os dados referentes à obrigação, através da guia competente a cada tributo, mas deve, antecipadamente, efetuar o pagamento do imposto, sem aguardar a expedição do ato de lançamento por parte do Fisco.

14. O *autolancamento* não é recepcionado pelo Código Tributário Nacional, pois o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. Não obstante a operação realizada pelo sujeito passivo ser materialmente idêntica a da autoridade administrativa, ao efetuar o lançamento, tais atos não podem ser considerados lançamento por não possuírem a chancela administrativa.

15. Os tributos sujeitos ao art. 150 do CTN são figuras que prescindem do lançamento tributário. Assim, o lançamento por homologação não é lançamento tributário, uma vez que o procedimento de apuração do tributo, bem como o seu pagamento, é realizado sem a intervenção do Fisco.

16. O objeto da homologação é o crédito formalizado pelo particular, através de atividade materialmente idêntica à do Fisco, mas que não pode ser considerada como ato administrativo. A homologação recai sobre o produto do cumprimento dos deveres instrumentais, que disciplinam o modo de produção da norma individual e concreta, produzida pelo particular, e não apenas sobre o pagamento.

A homologação tácita não existe, pois o prazo do § 4º, do art. 150 do CTN é prazo de decadência para que a Fazenda proceda ao lançamento dos tributos sujeitos à homologação, tendo havido pagamento ou não.

17. A obrigação tributária pode ser extinta de forma direta ou indireta. A primeira é a forma normal, qual seja pelo adimplemento da obrigação. A forma indireta, imprópria, dá-se quando a extinção não é fruto do pagamento, mas de outras causas previstas em lei. O CTN prevê as causas de extinção do crédito tributário no art. 156.

18. O Código Civil em vigor até janeiro de 2003 trata, equivocadamente, a decadência e a prescrição como sinônimos, por terem no decurso do tempo a sua principal característica. Entretanto, são distintos em seus objetos e efeitos. Diante disso, para que se possa definir com clareza a decadência, deve-se partir de suas diferenças em relação à prescrição para que não se cometa a confusão perpetrada pela lei civil.

19. A prescrição extintiva é definida como a extinção de uma ação ajuizável, em virtude da inércia de seu titular, durante um certo lapso de tempo, na ausência de causas preclusivas de seu curso. Na prescrição, o que perece é a ação do titular do direito e não este.

20. As condições essenciais para a ocorrência da prescrição são: a) existência de uma ação exercitável; b) inércia do titular da ação, pelo seu não-exercício;

c) continuidade dessa inércia durante um certo lapso de tempo; d) ausência de causas preclusivas de seu curso.

21. O prazo prescricional pode sofrer impedimento, interrupção ou suspensão. A suspensão da prescrição é a parada de seu curso diante de uma circunstância relevante e que pode vir a ser um obstáculo ao exercício do direito subjetivo. A interrupção da prescrição, por sua vez, inutiliza o prazo prescricional, que fluiu até a sua ocorrência. O impedimento tolhe a prescrição, impedindo o início do decurso de seu prazo.

22. Começa a fluir o prazo da prescrição a partir do momento em que, havendo uma lesão a direito subjetivo, pode o detentor deste exercer o seu direito de ação. A prescrição pode ser renunciada pelo prescribente, desde que já tenha se consumado. A renúncia pode ser expressa ou tácita. A prescrição não pode ser decretada de ofício pelo juiz. A sua argüição pode ser feita por qualquer pessoa interessada, em qualquer momento ou instância processual.

23. A decadência é a extinção do direito, pela inércia de seu titular, quando sua eficácia for subordinada à condição de seu exercício dentro de um prazo prefixado. Ao contrário da prescrição, a decadência não sofre interrupção e nem suspensão de seu prazo. A decadência não pode ser renunciada, salvo se o prazo for fixado por contrato ou declaração unilateral, mas, quando fixada por lei, a decadência é irrenunciável. Sua argüição pode ser feita por qualquer pessoa, a qualquer momento e em qualquer estágio do processo e deve ser reconhecida de ofício.

24. A ação de cobrança do crédito tributário – que é o direito subjetivo do Fisco – prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva. Portanto, para que possa operar prescrição em relação à obrigação tributária é

necessário que tenha ocorrido o lançamento. A prescrição tributária extingue diretamente não apenas o direito de ação, mas também o crédito tributário.

25. O início do prazo da prescrição tributária deve se dar no primeiro momento em que, devendo o sujeito passivo satisfazer a obrigação tributária, regularmente formalizada pelo lançamento tributário, não o faz.

26. O prazo prescricional tributário pode sofrer impedimento quando da interposição de reclamação ou recurso administrativo; enquanto perdurar o processo administrativo, não tem o Fisco direito de exigir o pagamento do tributo. As causas de interrupção da prescrição tributária estão previstas nos incisos do parágrafo único do art. 174 do CTN e as causas de suspensão são as mesmas que suspendem a exigibilidade do crédito tributário, previstas no art. 151 do CTN.

27. A decadência do direito de lançar só poderá ocorrer antes de efetuado o lançamento. Se este se efetivou, não há mais que falar em extinção do direito do Fisco por caducidade.

28. A decadência não pode ser classificada como causa de extinção do crédito tributário, assim como o faz o CTN. Também não é causa de exclusão do crédito tributário, pois ela impede o lançamento, fazendo com que o crédito tributário sequer chegue a existir. A decadência, portanto, não pode extinguir ou excluir algo que não existe.

29. O prazo do art. 173 do CTN é dirigido apenas aos tributos sujeitos ao lançamento por declaração e ao lançamento de ofício, e determina o início do prazo decadencial do direito de o Fisco efetuar o lançamento tributário. Esse dispositivo prevê três formas de cômputo do prazo decadencial. A primeira tem início no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido efetuado o lançamento. A segunda, no

caso de vício formal no lançamento, inicia-se com decisão definitiva que anule o lançamento anterior. E, finalmente, o prazo decadencial pode começar a fluir no dia em que o sujeito passivo receba notificação de medida preparatória do lançamento.

30. Na decadência tributária, não há causa de suspensão, podendo ser alegada a qualquer momento e em qualquer instância processual, ou ainda, ser decretada de ofício tanto na esfera judicial, como na esfera administrativa.

31. O prazo de cinco anos, a que alude o parágrafo 4º do art. 150 do CTN, é decadencial do direito de o Fisco realizar o lançamento de ofício, quando venha a constatar que houve omissão ou inexatidão, por parte do sujeito passivo, ao realizar, por sua conta, a apuração e o pagamento do tributo que prescinde o lançamento.

32. A fluência do prazo decadencial, quando o tributo for sujeito ao lançamento por homologação, tem início na data da ocorrência do fato imponible. Entretanto, a doutrina não aceita essa solução para todas as situações que envolvem os tributos em que se deve antecipar o pagamento.

33. A aplicação do prazo decadencial do art. 150, § 4º, do CTN deve ser feita observando-se três situações:

a) Quando o sujeito passivo realiza a apuração do tributo devido, faz a declaração ao Fisco e efetua o recolhimento do tributo apurado, ainda que parcialmente, o Fisco dispõe de cinco anos, contados a partir da data de ocorrência do fato imponible, para realizar a homologação expressa. Se não homologar, estará extinto o crédito (homologação tácita).

Tendo o sujeito passivo efetuado pagamento inferior ao declarado, pode o Fisco lançar de ofício a diferença verificada, mas dentro do prazo do art. 150, § 4º.

b) Efetuada a declaração, ainda que não recolhido o tributo, o prazo decadencial deve ser computado a partir da ocorrência do fato imponible, não obstante a doutrina majoritária entenda que seja caso de aplicação do prazo do art. 173, I.

c) Quando o sujeito passivo se omite totalmente, isto é, não realiza a atividade de apuração do tributo devido, não faz a declaração ao Fisco e, finalmente, não efetua o recolhimento do tributo, simplesmente não há o que a autoridade administrativa homologar. O lançamento a ser considerado passa a ser o de ofício, e o início do cômputo do prazo decadencial submete-se ao art. 173, I, do CTN.

34. Só pode haver revisão do lançamento por homologação no caso de ter sido a atividade do sujeito passivo homologada expressamente pelo Fisco, pois, se este não homologar a atividade do sujeito passivo, poderá proceder ao lançamento de ofício. O prazo decadencial do direito de efetuar a revisão inicia-se na data de ocorrência do fato imponible.

35. Quando, no lançamento por homologação for comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo decadencial do parágrafo 4º do art. 150 do CTN não é aplicável. Deve-se aplicar o inciso I, do art. 173, do CTN.

36. O entendimento do Superior Tribunal de Justiça, em relação à decadência dos tributos lançados por homologação, tem sido duramente criticado por toda a doutrina. Sua fundamentação é de que os prazos, previstos no art. 150, § 4º, do CTN e no art. 173, I do CTN, deveriam ser cumulados, caso em que o sujeito passivo não efetua o pagamento antecipado previsto no art. 150 do CTN. Tal entendimento não possui sustentação, pois a soma de dois prazos decadenciais com objetos diversos fere a lógica jurídica. Cada prazo deve ser aplicado à hipótese para a qual foi previsto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 7º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5º ed., 5º tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 1996.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11º ed. Revista e complementada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Malheiros: 1999.

BERNARDES, Haroldo Gueiros. Imposto de Importação: Lançamento – Decadência – Prescrição. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 29/30, p. 252-259, julho/dezembro, 1984.

CARLIN, Volnei Ivo. **Direito Administrativo**: doutrina jurisprudência e direito comparado. Florianópolis: OAB/SC Editora, 2001.

CARRAZZA, Roque Antonio. **ICMS**. 6º ed. revista e ampliada de acordo com a Lei Complementar 87/96. São Paulo: Malheiros, 2000.

_____. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12º ed. revista ampliada e atualizada. São Paulo, Malheiros, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 13º ed. revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2000.

_____. Decadência e Prescrição. In: **Caderno de Pesquisas Tributárias nº 1**. Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins. São Paulo: Resenha Tributária. 1976. v. 2.

_____. Lançamento por Homologação – Decadência e Pedido de Restituição. **Repertório IOB de Jurisprudência**. nº 3, p. 77-82, 1º quinzena de fevereiro de 1997.

_____. Natureza Jurídica do Lançamento. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 6, p. 124-137, outubro/dezembro, 1978.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Para Entender Kelsen**. 2º ed., 2ª tiragem. São Paulo: Max Limonad, 1997.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

_____. Decadência e Prescrição contra a Fazenda Pública. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 9/10, p. 294-303, julho/dezembro, 1979.

CRETELLA JÚNIOR, José. **Do Ato Administrativo**. 2º ed. São Paulo: Bushatsky, 1977.

CUNHA, Ricarlos Almagro Vitoriano. A Posição do STJ quanto à Decadência relativa aos Tributos Lançados por Homologação e a sua Inaplicabilidade à Restituição e Compensação Tributárias. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: nº 30, p. 100-105, março, 1998.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 2º ed. revista e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. Sujeito Ativo e Sujeito Passivo da Relação Jurídica Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Curso de Direito Tributário**. 4º ed. revista e atualizada. Belém: CEJUP, 1995, v. 1, p. 191-213.

DI PIETRO, Maria Sylvia Zanella. **Direito Administrativo**. 8º ed. São Paulo: Atlas, 1997.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 10º ed. aumentada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1994, v.1.

_____. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. 9º ed. aumentada e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v.2.

_____. **Código Civil Anotado**. São Paulo: Saraiva, 1995.

ECO, Umberto. **Como se faz uma tese**. Trad. Gilson César Cardoso de Souza. 12º ed. São Paulo: Editora Perspectiva, 1995.

FANUCCHI, Fábio. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. 3º ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1976.

FONRUGE, Carlos M. Giuliani. **Derecho Financiero**. 3º ed. ampliada e atualizada. Buenos Aires: Ediciones Depalma, 1977.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 3º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1971.

_____. **Obrigações**. 11º ed. Revista e atualizada por Humberto Theodoro Júnior. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GUIMARÃES, Carlos Rocha. Lançamento por Homologação. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 31, p. 142-146, janeiro/março. 1985.

_____. Prescrição e Decadência em Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, nº 17/18, p. 57-76, julho/dezembro, 1981.

HENSEL, Albert. **Diritto Tributario**. Trad. Dino Jarach. Milano: Dott. A. Giuffrè – Editore, 1956.

HORVATH, Estevão, et all. Prescrição e Decadência. Mesa de Debates do XII Congresso Brasileiro de Direito Tributário. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo: Malheiros, nº 75, p. 19-42.

_____. **Lançamento Tributário e “Autolancamento”**. São Paulo: Dialética. 1997.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Trad. João Batista Machado. 3º ed. São Paulo: Martins Fontes, 1991.

LACOMBE, Américo. **Obrigação Tributária**. 2º ed. Florianópolis: Obra Jurídica, 1996.

LEAL, Antônio Luís da Câmara. **Da Prescrição e da Decadência**. 4º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1982.

LIMA, João Franzen de. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1958, v. 1.

LOPES, Miguel Maria de Serpa. **Curso de Direito Civil**. 8º ed. revista e atualizada por José Serpa Santa Maria. Rio de Janeiro: Livraria Freitas Bastos Editora S. A., 1996, v. I.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). **Lançamento Tributário e Decadência**. São Paulo: Dialética, Fortaleza: ICET, 2002.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 14º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998.

_____. A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, nº 59, p. 36-55, agosto, 2000.

MEDAUAR, Odette. **A Processualidade no Direito Administrativo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo Brasileiro**. 20ª ed. São Paulo: Malheiros, 1994.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo Brasileiro**. 10º ed. revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Malheiros, 1998.

MELLO, Osvaldo Aranha Bandeira de. **Princípios Gerais de Direito Administrativo**. Rio de Janeiro: Forense, 1969, v. 1.

MORAES, Bernardo Ribeiro de. **Compêndio de Direito Tributário**. 3º ed. revista aumentada e atualizada até 1994. Rio de Janeiro: Forense, 1999, v. 2.

MONTEIRO, Washington de Barros. **Curso de Direito Civil**. 29º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1990, v. 1.

_____. **Curso de Direito Civil**. 25º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1991, v. 4.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **A Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

_____. **Curso de Direito Tributário**. 14º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995.

NUNES, Luiz Antonio Rizzatto. **Manual da Monografia Jurídica**. São Paulo: Saraiva, 1997.

OLIVEIRA, Régis Fernandes de. **Ato Administrativo**. 2º ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

PASOLD, Cesar Luiz. **Prática da Pesquisa Jurídica: idéias e ferramentas úteis para o pesquisador do Direito**. 2º ed. revista e ampliada. Florianópolis, OAB Editora, 1999.

PAULA, Edycléia Tavares Nogueira de. **Prescrição e Decadência no Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1984.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. 5º ed. Rio de Janeiro: Forense, 1976, v. 1.

PUGLIESE, Mario. **Instituciones de Derecho Financiero**. 2º ed. México: Editorial Porrúa, S. A., 1976.

QUEIROZ, Luís César Souza de. **Sujeição Passiva Tributária**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

ROCHA, João Luiz Coelho da. A decadência no Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: nº 33, p. 80-82, junho, 1998.

_____. A decadência do direito de constituir o crédito tributário – perigoso precedente jurisprudencial. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: nº 11, p. 80-85, agosto, 1996.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil**. 24º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1994, v. 1.

_____. **Direito Civil**. 23º ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 1995, v. 2.

SAMPAR, Marcos Donizete. Tributos sujeitos ao Lançamento por Homologação, prazo de vencimento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: nº 53, p. 52-66, fevereiro, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. 2º ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 2001.

_____. Decadência e Prescrição no Direito Tributário – aspectos teóricos, práticos e análise das decisões do STJ. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n° 62, p. 34-46, novembro, 2000.

_____. **Lançamento Tributário**. 2° ed. revista e ampliada. São Paulo: Max Limonad, 1999.

SANTOS JÚNIOR, Francisco Alves dos Santos. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário do Brasil: análise das principais teorias existentes e proposta para alteração da respectiva legislação**. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 4° ed. atualizada e revisada. Rio de Janeiro: Renovar, 1997.

VILLEGAS, Héctor. **Curso de Direito Tributário**. Trad. Roque Antônio Carrazza. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

XAVIER, Alberto Pinheiro. **Conceito e Natureza do Lançamento Tributário**. São Paulo: Editora Juriscredi, [19--].

_____. **Do Lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. 2° ed. reformulada e atualizada. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

_____. A contagem dos Prazos no Lançamento por Homologação. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: n° 27, p. 7-13, dezembro, 1997.