

Aspectos controvertidos do lançamento. O regime jurídico da homologação.

Fernando Daniel de Moura Fonseca¹

1. Introdução.

A constituição do crédito tributário há muito vem sendo objeto de calorosas discussões, tanto no âmbito doutrinário como nos diversos tribunais brasileiros. A despeito das dúvidas geradas pela figura do lançamento, uma coisa é certa: cada vez mais se transfere ao contribuinte obrigações típicas da administração fiscal, antes a cargo das autoridades administrativas².

O aumento do número de contribuintes e a complexidade da apuração fizeram gerar um controle mecanizado, muitas vezes baseado em análise parametrizada, com cruzamento de informações, em verdadeira renúncia à regra geral de lançamento.

Como conseqüência do fenômeno supramencionado, ganha importância a atividade fiscal de homologar e a primazia do lançamento por homologação³ como forma de constituição do crédito tributário⁴ e controle do cumprimento das obrigações fiscais. A atuação do Fisco passa a ter como foco o descumprimento (quando houver), atestado pela participação direta do contribuinte na constituição do crédito tributário⁵.

O contexto ora descrito não é necessariamente ruim. A realidade evoluiu, bem como os mecanismos de gestão de tributos, que não podem ser ignorados por mero apego ao tradicional ato formal de aplicação da lei tributária. Entretanto, a transferência ao contribuinte de obrigações antes exclusivas da autoridade administrativa gera conseqüências graves, que afetam o direito do Fisco e dos contribuintes, mormente no que tange às regras de decadência e prescrição.

2. O crédito tributário e sua constituição.

Lançamento⁶ é o ato formal de constituição do crédito tributário pela autoridade administrativa, definido pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional.

O CTN prescreve em seu artigo 142 que:

CTN.

Artigo 142.

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.

¹ Advogado. Especialista em Direito Tributário pela FGV. Contador.

² A esse respeito ver Ferreiro Lapatza. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*.

³ Abaixo se discutirá a existência ou não de lançamento neste regime jurídico.

⁴ Ao longo do trabalho será discutida a possibilidade de se considerar a atividade do contribuinte como lançamento, ou até mesmo a necessidade de lançamento, em sua real acepção, como forma obrigatória de constituição do crédito tributário.

⁵ Segundo Ferreiro Lapatza, na Espanha, a LGT de 1963 já reconhecia amplamente, em seu artigo 10, *k*, a possibilidade de a Lei regular a obrigação a cargo dos particulares de praticar operações de liquidação tributária.

⁶ O ordenamento jurídico reconhece a importância do lançamento, de sorte que sua regulamentação é objeto de reserva de lei complementar (vide artigo 146, III, b, da CF/88).

O parágrafo único acrescenta que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Da simples leitura do dispositivo citado, valiosas conclusões podem ser extraídas e importantes premissas fixadas. A constituição do crédito tributário pelo lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, eis que o CTN é suficientemente claro ao estabelecer que “*compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento*”. Todavia, registre-se desde já que o código não restringe ao lançamento a possibilidade de constituição do crédito tributário, mas apenas afirma que, quando constituído por meio de lançamento, tal ato será restrito à autoridade administrativa.

E é exatamente por isso que o citado artigo 142 prossegue com a descrição do que seria o procedimento administrativo de lançamento⁷, que ficou definido como o “*ato 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*”.

Isto é, havendo necessidade de determinação da matéria tributável por parte do Fisco, esta se fará por meio de lançamento, que será sempre ato privativo da autoridade administrativa. Esta é a primeira premissa que se pode depreender com base na literalidade do artigo 142 do CTN.

Porém, para que se afirme que o ato administrativo de lançamento será obrigatório apenas quando houver necessidade de determinação da matéria tributável por parte do Fisco, indaga-se em quais hipóteses isso não ocorreria. A resposta é simples: o regime jurídico de apuração e pagamento da grande maioria dos tributos⁸ está totalmente a cargo do contribuinte. Este deverá verificar a ocorrência do fato gerador, apurar, recolher, informar e declarar (DIPJ, DCTF, Dirf, Dacon, dentre vários outros demonstrativos), competindo à autoridade administrativa apenas a ulterior homologação, seja por meio de ato formal, seja por ausência de ato. Esta é a segunda premissa ora fixada.

Desse modo, transferida parte da atividade do Fisco ao contribuinte, a correta sujeição espontânea do sujeito passivo ao primado da lei dispensa, pelo menos em princípio, o ato formal de lançamento por parte da autoridade administrativa.

Porém, para uma análise o mais completa possível do artigo 142 do CTN, o parágrafo único também deve ser considerado. Não se pode interpretar o preceito de que a autoridade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, em descompasso com o *caput*, e por razões óbvias; aquele jamais existiria senão para excepcionar ou melhor definir regra já constante naquele outro.

Destarte, não se pode invocar o parágrafo único como fundamento para afirmar que o lançamento deverá sempre ocorrer, apenas porque se refere a uma atividade vinculada e obrigatória. A exegese do dispositivo, salvo melhor juízo, aponta em outra direção. Havendo necessidade de lançamento, assim entendido como meio de verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável e identificar o sujeito passivo, a autoridade

⁷ Neste trabalho não se fará referência à eventual inconsistência no conceito de lançamento como procedimento, ou apenas como ato jurídico que conclui o procedimento. Para todos os efeitos, será mantida a definição contida no CTN.

⁸ IRPJ, CSLL, ICMS, PIS, Cofins, etc.

administrativa não poderá se furtrar a fazê-lo, sob pena de responsabilidade funcional. Assim, já tendo sido constituído o crédito tributário, seja a que título for, desnecessária será a ocorrência do procedimento administrativo de lançamento.

Desde já, duas importantes perguntas devem ser respondidas. Será o lançamento ato privativo da autoridade administrativa? Tal ato é imprescindível para a constituição do crédito tributário?

Parece não haver dúvidas de que o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. O CTN é claro e taxativo a esse respeito. A grande questão reside em saber se é necessário o lançamento para a constituição do crédito tributário.

Ao que tudo indica, não⁹. Havendo lançamento, este deverá, obrigatoriamente, ser realizado pela autoridade administrativa. Todavia, o crédito poderá ser constituído por ato de particular, sem que seja necessário falar-se em lançamento, ou ‘auto-lançamento’, o que seria uma *contraditio in terminis*.

O lançamento não constitui o crédito tributário, mas apenas o declara em virtude da ocorrência do fato gerador, esse sim, que faz nascer a obrigação tributária¹⁰. Nesse sentido, o magistério de Misabel Derzi¹¹:

Portanto, o lançamento é ato administrativo cujo efeito jurídico é dotar o direito de crédito, que lhe preexiste, de exigibilidade, ou confirmá-lo extinguindo-o na hipótese de homologação tácita ou expressa do pagamento.

Acerca da possibilidade de constituição do crédito tributário pelo particular, não é outro o entendimento do STJ:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS EM DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AUTO-LANÇAMENTO. PRÉVIO PROCESSO ADMINISTRATIVO. DESNECESSIDADE. AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO.

1. Lavrada a declaração de reconhecimento do débito, via DCTF, constituindo o crédito tributário, remanesce ao Fisco o prazo quinquenal para a propositura da ação de exigibilidade da exação reconhecida.

2. Deveras, o fato de a declaração de débito provir do contribuinte não significa preclusão administrativa para o Fisco impugnar o quantum desconhecido. Isto porque impõe-se distinguir a possibilidade de execução imediata pelo reconhecimento da legalidade do crédito com a situação de o Fisco concordar (homologar) a declaração unilateral do particular, prestada.

3. A única declaração unilateral constitutiva ipso jure do crédito tributário é a do Fisco, por força do lançamento compulsório (artigo 142 do CTN que assim dispõe: "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o

⁹ JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES vai além, ao sustentar que “(...) a atividade administrativa de lançamento (procedimento administrativo) não é, pelo Código Tributário Nacional, privativamente atribuída à autoridade administrativa. No procedimento administrativo tributário intervêm, um sem-número de vezes, os administrados.” (BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2ª Ed. p. 396).

¹⁰ “(...) o lançamento não faz nascer a obrigação tributária, mas apenas declara seu montante, seu valor. Neste contexto, é um ato de eficácia declaratória”. CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. Malheiros, São Paulo: 2007, p. 425.

¹¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. In NASCIMENTO, Carlos Valder do (coord.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 363.

crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária 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.

4. Prestando o contribuinte informação acerca da efetiva existência do débito, dispõe o Fisco do prazo para realizar o eventual lançamento suplementar, acaso existente saldo, prazo este decadencial, porquanto constitutivo da dívida.

5. Findo este prazo, para o qual a Fazenda dispõe de cinco anos, inaugura-se o lapso de prescrição para o ajuizamento do respectivo executivo fiscal, visando a cobrança do montante não declarado e objeto de lançamento suplementar, que também obedece ao quinquênio.

6. Assim é porque decorrido o prazo de cinco anos da data da declaração, e não havendo qualquer lançamento de ofício, considera-se que houve aquiescência tácita do Fisco com relação ao montante declarado pelo contribuinte. Conquanto disponha o Fisco de um quinquênio para efetuar lançamento do débito não declarado, somente conta com cinco anos da data da declaração para cobrar judicialmente o débito declarado em DCTF.

7. Relativamente ao valor declarado, a própria declaração de débito efetivada pelo contribuinte constitui o crédito tributário, prescindindo de ato de lançamento. Assim, podendo desde logo ser objeto de execução fiscal, tem-se que, nesta hipótese, não há que se falar em decadência, porquanto já constituído o crédito, mas tão-somente em prescrição para o ajuizamento da ação executiva.

8. Recurso especial interposto por DE LUCCA REVESTIMENTOS CERÂMICOS LTDA. não conhecido e Recurso Especial interposto pelo FUNDO NACIONAL DE DESENVOLVIMENTO DA EDUCAÇÃO - FNDE desprovido.” (RESP 624471/RS, Primeira Turma, Luiz Fux, dj de 02/05/2005)

Sendo o lançamento ato declaratório, portanto, torna-se prescindível quando, por outros meios, o crédito tributário resta formalizado. Ou seja, o que é indispensável, na verdade, é a formalização do crédito tributário e não o lançamento em si. Estando formalizado o crédito por declaração do sujeito passivo, nessa parcela, desnecessário se mostra o lançamento.

3. O controvertido regime da homologação e a sistemática prevista no Código Tributário Nacional.

As normas que regulam a forma e o procedimento que a Administração, o Estado e os administrados devem seguir para uma correta efetivação das normas de Direito Tributário, segundo Ferreiro Lapatza¹², constituem o grupo de normas de Direito tributário formal ou objetivo. O Direito tributário formal, segundo o citado autor espanhol, regula, assim, o modo ou forma, o caminho, método ou procedimento de aplicação ou gestão dos tributos.

Atualmente¹³, por regular a imensa maioria dos tributos, o dito lançamento por homologação vem sendo objeto de grandes controvérsias. As dúvidas são muitas. Sendo o lançamento ato privativo da autoridade administrativa, poderia o Fisco homologar lançamento realizado pelo sujeito passivo? Seria a atividade do sujeito passivo ato de lançamento?

Postos os questionamentos, passa-se ao enfrentamento das questões.

¹² FERREIRO LAPATZA, José Juan. *Direito Tributário: teoria geral do tributo*. Barueri, SP: Manole; Espanha, ES: Marcial Pons, 2007, p. 342.

¹³ A discussão acerca do instituto da homologação, apesar de atual, não é recente. Como exemplo, destaca-se a obra de Souto Maior Borges, *Lançamento Tributário*, cuja primeira edição foi publicada em 1981.

3.1. Fundamento de validade da homologação.

Por de trás da atual sistemática dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, encontra-se um princípio constitucional implícito¹⁴, capaz de justificar a busca por soluções mais práticas e efetivas por parte da administração tributária e em busca de maior arrecadação. A despeito da tecnicidade da discussão que envolve a figura do lançamento por homologação, o que se busca com tal regime jurídico é a transferência de obrigações do Fisco aos contribuintes, de modo a tornar mais célere e efetivo o trabalho da administração tributária.

Referido princípio é conhecido como princípio da praticidade ou da praticabilidade e, por si só, deve ser encarado como um poder-dever da Administração, em conformidade com o artigo 37 da Constituição da República de 1988.

Desse modo, a considerar apenas o fundamento de validade do lançamento por homologação (princípio da praticidade), tem-se que o mesmo atende, pelo menos inicialmente¹⁵, aos preceitos da CR/88. Até mesmo porque, um tributo deve ser lançado de forma que seja mais compatível com sua natureza intrínseca, para que a lei tributária possa ser aplicada concretamente do modo mais econômico e eficaz.¹⁶

Não há dúvidas de que a atual conjuntura econômica e empresarial não permite ao Fisco o acompanhamento necessário à correta e ideal fiscalização. O número de contribuintes se multiplica a cada dia, o volume e a complexidade das operações não segue caminho diverso. A solução encontrada é a atuação confirmatória (ou não) do Fisco, sem que haja qualquer análise anterior ao pagamento.¹⁷

A transferência de parte da atividade inerente ao Fisco para o contribuinte parece uma tendência irreversível, configurando verdadeira técnica de gestão da administração tributária. Como afirmado anteriormente, desde que em consonância com os demais diplomas legais, não se percebe qualquer óbice de índole constitucional na escolha pela atuação prévia do sujeito passivo.

Neste contexto, parece mais razoável que o contribuinte atue antes do Fisco, haja vista que o dinamismo da atividade empresarial inviabiliza o controle simultâneo pela autoridade fiscal.

¹⁴ A existência de princípios constitucionais implícitos não é novidade na doutrina e encontra destaque nas obras de Misabel Derzi, Roque Antônio Carrazza e Regina Helena Costa.

¹⁵ “A praticabilidade, entretanto, não equivale a um cheque em branco em favor do legislador, que – reconhecidas certas impossibilidades materiais na quantificação dos tributos – ficaria liberado para fixá-los como bem entendesse”. (SANTIAGO, Igor Mauler. *Praticabilidade e razoabilidade na quantificação das taxas. A visão do Ministro Carlos Velloso. Comentários às decisões tomadas na ADIn-Mc n. 1.772-7/MG e no RE n. 232.391-1 – São Paulo. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (coord.). Construindo o Direito Tributário na Constituição - uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 287-300.

¹⁶ Misabel Derzi, *Op. cit.* p. 404.

¹⁷ “(...) Tais ‘atuações’ adquiriram grande destaque com a mudança – à qual faremos referência repetidas vezes – do modelo ‘tradicional’ ou ‘histórico’ de gestão pela Administração, para o atual modelo de autoliquidação, no qual a atividade e os procedimentos a serem seguidos pelos particulares em suas atuações diante da Administração, repetimos, adquirem um papel preponderante”. in Ferreiro Lapatza, *Op. cit.* p. 343.

Com a realização de todas as etapas previamente pelo sujeito passivo, inclusive com o pagamento do crédito tributário apurado (presumindo-se este como suficiente para a extinção do crédito), o lançamento, em sua real acepção, tende a ser dispensável. Como bem observa Luciano Amaro¹⁸, a legislação caminha, nas hipóteses em que o contribuinte atua em momento anterior ao Fisco, no sentido da efetiva dispensa do lançamento.

Assim, não se pode negar a existência de um fundamento constitucional de validade na transferência de atividades do Fisco ao contribuinte. Preservadas as garantias do sujeito passivo, o princípio da praticidade em busca da maior eficiência administrativa pode e deve ser invocado.

3.2. A existência de um regime jurídico. Teoria subjetiva e objetiva.

Tomando-se de empréstimo a classificação de Alberto Xavier, verifica-se a existência de duas teorias distintas acerca do regime jurídico do lançamento por homologação. São elas: (i) teoria subjetiva e (ii) teoria objetiva ou do regime jurídico.

Segundo Alberto Xavier, a teoria subjetiva pode ser definida da seguinte forma¹⁹:

A teoria subjetiva ou do pagamento assenta no pressuposto de que o artigo 173 do Código Tributário Nacional é o prazo geral, em relação ao qual o § 4º do artigo 150 representa um prazo especial, pelo qual se antecipa o início do prazo decadencial em razão da existência de mecanismos que facultam ao Fisco informações que lhe permitam exercer a fiscalização em prazo mais apertado.

Veja-se que a existência de um regime jurídico gira em torno das normas de decadência para a constituição do crédito tributário. Existindo em favor do Fisco elementos que facultem uma fiscalização em tempo menor, reduz-se o prazo geral de cinco anos do artigo 173, I do CTN (regra geral), para o prazo do artigo 150, § 4º, ou seja, cinco anos contados do fato gerador.

Ainda com base na classificação acima, Alberto Xavier²⁰ subdivide a teoria subjetiva em duas outras: do pagamento e da informação.

Uma variante dessa teoria – que podemos designar por teoria do pagamento – entende que o fenômeno indispensável para facultar ao Fisco a informação relevante é o próprio pagamento de tributo. Este é o entendimento da mais recente jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que parece ter superado a interpretação segundo a qual os artigos 150, § 4º e 173 seriam de aplicação concorrente. Segundo esta variante, o artigo 150, § 4º não seria aplicável a toda e qualquer hipótese de lançamento por homologação, mas apenas aos casos em que o pagamento antecipado do tributo efetivamente ocorreu, pois caso contrário, ou seja, se o tributo – ainda que declarado – não foi efetivamente pago, estar-se-ia fora do âmbito da figura do lançamento por homologação, pelo que à hipótese seria aplicável o artigo 173, I do CTN.

¹⁸ “O que se nota no direito tributário positivo brasileiro é um descompasso entre as normas gerais (do CTN) e a evolução da legislação ordinária, que caminha claramente para a dispensa do lançamento nas situações, em quantidade crescente, em que o sujeito passivo tem o dever de pagar o tributo, independentemente de qualquer provocação do Fisco, de modo que este só procede ao lançamento quando o sujeito passivo descumpra seu dever legal”. in AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2003. p. 333.

¹⁹ *Op. cit.* p. 97.

²⁰ *Op. cit.* p. 97.

Para os adeptos da teoria subjetiva (pagamento), a aplicação dos dispositivos reguladores do lançamento por homologação só seria deflagrada com a verificação da existência de pagamento prévio realizado pelo sujeito passivo. Em suma, a homologação incidiria sobre o pagamento. Inexistindo esse, a atividade administrativa de homologação não teria assento.

A teoria da informação difere da do pagamento ao não considerar o efetivo pagamento como requisito indispensável. Ao contrário, elege-se como pressuposto o conhecimento da atividade de apuração inerente à figura da homologação²¹: Esta teoria relaciona o disposto no parágrafo 4º com o *caput* do artigo 150, que impõe o conhecimento da atividade exercida pelo obrigado como requisito necessário da homologação, de tal modo que se esse conhecimento não é facultado, o preceito em causa não teria aplicação.

Em sentido oposto, encontra-se a teoria objetiva ou do regime jurídico. Segundo o eminente professor, o âmbito de aplicação do artigo 150, § 4º e do artigo 173 deve basear-se apenas na modalidade de lançamento adotada pela lei para cada espécie de tributo. Em outras palavras, sempre que a opção do legislador for pelo lançamento por homologação, independentemente de qualquer atuação do sujeito passivo, a hipótese será de aplicação do artigo 150, § 4º.

Em resumo, nas próprias lições de Alberto Xavier²², não deve ser a situação fática concreta (existência ou não de pagamento, total ou parcial, ou cumprimento ou não de obrigação declarativa) que determina a aplicabilidade do § 4º do artigo 150, mas sim o regime jurídico do tributo em causa. O foco está na opção exercida pelo legislador, sendo irrelevante a análise da existência ou não de pagamento.

De outro lado, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, somente haveria a aplicação do artigo 173, I, nas hipóteses em que o sujeito passivo, agindo com fraude, dolo ou simulação, praticar atos tendentes a prejudicar o correto conhecimento pelo Fisco da matéria tributável.

3.3. Abrangência do vocábulo homologação. Necessidade (ou não) de pagamento prévio.

Do ponto de vista doutrinário, um dos debates a que se assiste diz respeito à abrangência do vocábulo homologação. Afinal, qual seria sua abrangência? O ato confirmatório praticado pela autoridade administrativa se refere ao pagamento prévio efetuado pelo contribuinte? Seria o pagamento requisito essencial para a atração das regras da homologação? Seria a homologação de toda a atividade do contribuinte? Dentro do universo de obrigações a cargo do contribuinte, qual seria a intensidade da homologação? E seus efeitos?

Ressalte-se, não se trata de um embate meramente acadêmico. A definição do que se homologa pode trazer mudanças na definição da contagem do prazo decadencial, sendo imprescindível sua correta caracterização.

²¹ “Uma outra variante desta teoria – que designamos por teoria da informação – sustenta que, sendo o fundamento do prazo mais curto do § 4º do artigo 150 a existência de uma possibilidade de conhecimento da atividade do contribuinte, o fenômeno ensejador dessa possibilidade não seria apenas o recolhimento efetivo do tributo, devendo ser também considerado, para efeito de aplicação desse preceito, o cumprimento prévio de uma obrigação declarativa, ainda que não tenha ocorrido o pagamento”. *Op. cit.* p. 97.

²² *Op. cit.* p. 100.

Ao lado da tese da necessidade de pagamento prévio como requisito indissociável do regime jurídico da homologação, a abalizada doutrina de Luciano Amaro. De outro lado, autores de escol, como Alberto Xavier e Souto Maior Borges²³.

Confira-se a redação do artigo 150, § 4º do CTN:

CTN.

Artigo 150, § 4º.

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.

(...)

§ 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.

O dispositivo acima parece vincular o lançamento por homologação à necessidade de antecipação do pagamento pelo sujeito passivo. De fato, nos dizeres do código, ocorrerá o lançamento por homologação quando o contribuinte, sem análise prévia da autoridade administrativa, antecipa o pagamento.

Todavia, como será visto adiante, o ato administrativo no lançamento por homologação é confirmatório, debruçando-se sobre uma atividade inteiramente exercida pelo contribuinte. O resultado final da apuração tende a ser o pagamento, mas não necessariamente o é. Não é raro que o sujeito passivo não apure tributo a pagar, apurando, inclusive, valor pago a maior, saldo negativo, etc. Nesses casos, não é razoável se afirmar que inexistirá lançamento por homologação simplesmente porque inexistente pagamento.

O pagamento deve estar sempre consubstanciado em uma apuração prévia, incidindo o ato administrativo de confirmação sobre tal atividade do contribuinte, ainda que esta não tenha resultado em tributo a recolher.

Esmiuçando-se a redação do artigo 150, não é outra a conclusão.

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.

Invertendo a ordem do período, observa-se a seguinte redação: *O lançamento por homologação opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da*

23 “Como na sistemática do Código Tributário Nacional, homologável não é só o pagamento, mas a atividade toda que antecede o ato de homologação, se não houver antecipação do pagamento, ou se o pagamento tiver sido insuficiente em decorrência de redução na base de cálculo e/ou alíquota concretamente aplicáveis – ressalvadas as hipóteses de dolo, fraude ou simulação -, poderá ocorrer a homologação ficta da respectiva atividade se a autoridade administrativa não praticar o lançamento ex officio. E essa homologação ficta atuará com eficácia preclusiva para o reexame da matéria.” *Op. cit.* p. 397.

atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. A homologação expressa incidirá sobre a atividade que se levará ao conhecimento do Fisco. A parte entre vírgulas, suprimida neste ato da redação do caput do artigo 150, apenas define o instituto da homologação (tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa).

Em outras palavras, o que pretende dizer o CTN é que o lançamento por homologação, regime jurídico dos tributos em que competirá ao contribuinte antecipação do pagamento, caso haja, ocorrerá com o ato confirmatório expresso (ou tácito, por ficção) exarado com base na atividade do sujeito passivo levada ao conhecimento da autoridade administrativa. Nada mais.

O pagamento é o último ato de uma série de outros anteriores que poderão culminar na existência de tributo a recolher. Não há pagamento sem apuração prévia. Assim, ensina Souto Maior Borges²⁴:

(...) Compete à autoridade administrativa, ex vi do artigo 150, caput, homologar a atividade previamente exercida pelo sujeito passivo, atividade que em princípio implica, embora não necessariamente, em pagamento (...)
 (...) A atividade homologável não corresponde necessariamente ao pagamento. Conseqüentemente, a terminologia contemplada no CTN é, sob esse aspecto, feliz: homologa-se a 'atividade' do sujeito passivo, não necessariamente o pagamento do tributo. O objeto da homologação não será então necessariamente o pagamento.

As lições acima são simples e profundamente esclarecedoras. Andou bem o legislador ao fazer referência a uma atividade exercida pelo contribuinte. E é esta a atividade sujeita à homologação. Não se pode pretender equiparar institutos de efeitos distintos, mormente quando o legislador cuidou de trazer a correta definição.²⁵

Em uma análise completa da situação, confira-se o entendimento de Gabriel Troianelli²⁶:

Muito embora esteja claro, na parte final do texto transcrito, que o que a autoridade homologa é a atividade do contribuinte, esta atividade poderia se tratar, em tese, tanto da antecipação do pagamento quanto da apuração do tributo devido, atividade lógica e cronologicamente anterior ao pagamento antecipado (...)
 (...) Ainda que o contribuinte, ao efetuar o procedimento de verificação da ocorrência do fato gerador, determinação da matéria tributável e cálculo do tributo devido, não esteja formalmente a lançar, ele está, materialmente, a praticar toda a seqüência de atos envolvidos no lançamento. E é justamente para formalizar como verdadeiro lançamento esses atos do sujeito passivo que são materialmente idênticos ao lançamento que é necessária a sua homologação por parte da administração tributária.

²⁴ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento Tributário*. In NOVELLI, Flávio Bauer (coord.) *Tratado de Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1981, p. 440-441 e 444-445.

²⁵ "O pagamento efetuado pelo contribuinte não é condicional: o que pode ocorrer é que, num controle 'a posteriori', ele seja reconhecido como correto (caso em que há homologação expressa com efeito de quitação), insuficiente (caso em que há lugar a um lançamento de ofício), ou excessivo (caso em que há lugar a uma restituição)". Alberto Xavier, *Op. cit.* p. 89.

²⁶ TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Lançamento por homologação e decadência do direito de constituir o crédito*. In. Revista Dialética de Direito Tributário n. 151. Abril de 2008. Ed. Dialética. p. 31.

Como supra mencionado, se no regime jurídico da homologação o sujeito passivo está a realizar materialmente os atos envolvidos no lançamento, não há razão para reduzir-se a homologação ao pagamento. A atividade é muito mais abrangente do que o mero pagamento, envolvendo a verificação do fato gerador, a determinação da matéria tributável, a apuração e o recolhimento, caso tenha sido apurado tributo a recolher.

Ademais, como afirmado, nem sempre haverá necessidade de recolhimento, ainda que o contribuinte tenha praticado com perfeição toda a sequência material de atos envolvidos no lançamento, nas palavras de Troianelli²⁷. Não é raro, no IRPJ, por exemplo, a apuração de saldo negativo, oportunidade em que haverá a verificação de pagamento a maior e não de valor a recolher.

A questão é simples: o lançamento por homologação incidirá sobre a atividade realizada pelo sujeito passivo e sempre será uma atuação *a posteriori* por parte do Fisco. Transcorrido o prazo para a homologação, homologada estará a atividade do contribuinte, inexistindo a figura do lançamento de ofício e não do lançamento por homologação. Este, por sua vez, estará consubstanciado na ausência de manifestação da autoridade administrativa acerca das atividades perpetradas pelo contribuinte em momento anterior.

Do exposto, conclui-se pela desnecessidade do pagamento prévio para a aplicação das regras destinadas ao lançamento por homologação. Nos casos em que o contribuinte deixa de efetuar o pagamento por não entender este como devido, ainda assim haverá o que homologar. Transcorrido o prazo decadencial contado do fato gerador, homologada estará a totalidade da apuração do sujeito passivo, falecendo ao Fisco competência para o lançamento de eventuais diferenças.

3.4. Natureza jurídica do ato homologatório. A condição resolutória.

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como dito, competirá ao Fisco, em momento posterior à ocorrência do fato gerador, a verificação do correto cumprimento espontâneo das obrigações tributárias pelo contribuinte. Em outras palavras, a atuação do Fisco consistirá sempre em um ato administrativo (ou sua ausência, em razão do decurso do prazo) tendente a verificar a correção de atos prévios praticados pelo sujeito passivo.

O atual contexto dos tributos ditos sujeitos ao lançamento por homologação pressupõe as seguintes atividades a cargo dos contribuintes: estes devem verificar a ocorrência do fato gerador, determinar a matéria tributável, recolher o tributo, se devido, e declará-lo.

A verificação da regularidade de todo esse feixe de obrigações difere do lançamento. Este, inclusive, não ocorrerá quando totalmente satisfeita a obrigação pelo sujeito passivo²⁸. Não se pode chamar de lançamento a inexistência de ato administrativo tendente a constituir o crédito tributário.

Com a habitual precisão, pondera Alberto Xavier²⁹:

²⁷ *Op. cit.* p. 31.

²⁸ Segundo Sacha Calmon, “*e quando pensamos que o silêncio consente (homologação tácita), chegamos ao paradoxo de chamar de lançamento ao não-ato estatal, como quer o CTN. E chamar de procedimento de lançamento sua total inexistência*”. *Op. cit.* p. 755.

²⁹ *Op. cit.* p. 85.

No exercício dos seus poderes de fiscalização, o Fisco limita-se a verificar se a obrigação foi bem ou mal cumprida; e, caso tenha reconhecido que a prestação tributária se não harmoniza com a lei, procede, por um lado, à correta determinação da obrigação tributária e, por outro, à verificação da infração eventualmente praticada e determinação da penalidade correspondente. Pondo de parte este último ato jurídico, que com o primeiro se não deve confundir, a correta determinação da dívida tributária traduz-se sem dúvida num ato jurídico de aplicação da norma tributária material e deve, por conseguinte, qualificar-se como um lançamento. Trata-se, porém, de um lançamento que por lei pode ser praticado em momento posterior ao pagamento e que é de verificação meramente eventual.

Neste tipo de situações tributárias o lançamento não é, pois, o impropriamente chamado ‘auto-lançamento’, mas a determinação eventual da dívida tributária praticada pela administração financeira no exercício dos seus poderes de fiscalização (...).

Verificada pelo Fisco a insuficiência da atividade do contribuinte consubstanciada no pagamento, ou a declaração de que nada tem a pagar, deverá a autoridade administrativa, retomando sua competência originária, constituir a obrigação tributária. Nesse momento, haverá lançamento de ofício³⁰. E, na eventualidade de haver lançamento, este será sempre decorrente da aplicação da lei tributária pelo Fisco, jamais pelo contribuinte.

Em síntese, ao Fisco competirá a atuação *a posteriori*, de modo a conferir se as obrigações referidas acima foram regularmente cumpridas. Verificada eventual inconsistência, caberá à autoridade administrativa, por meio do lançamento, a determinação da correta obrigação tributária. Tudo isso, dentro de determinado prazo fixado em lei (5 anos do fato gerador). De forma simplificada, não passa disso o regime jurídico da homologação.³¹

Isto é, no dito lançamento por homologação, competirá ao Fisco, sempre em momento posterior à atuação do contribuinte (sujeito passivo), verificar a regularidade das atividades por este último praticadas e tendentes à constituição e extinção do crédito tributário. Estando de acordo, a autoridade administrativa poderá referendar (homologar) expressamente ou permanecer em silêncio eloquente, que equivalerá a um ato confirmatório, por ficção³².

Assim, havendo homologação, sua natureza jurídica será de ato administrativo confirmatório, nos improváveis casos de homologação expressa, ou sua ausência, por ficção, de referendo da atividade praticada pelo sujeito passivo, nos casos de homologação tácita. Em ambos os casos, haverá extinção definitiva do crédito tributário. Findo o prazo para a homologação, falece ao Fisco a competência para lançar de ofício (decadência).

Finalmente, ao contrário da redação do artigo 150, § 4º do CTN, como bem observa Luciano Amaro, a condição resolutória não será a homologação, mas exatamente o contrário, hipótese em que o implemento da condição resolutiva se dará com o lançamento de ofício.

³⁰ A respeito do lançamento de ofício substitutivo, ver Regina Helena Costa em seu Curso de Direito Tributário.

³¹ “*Etimologicamente, a palavra homologação resulta de duas palavras gregas, homo e logos, que significam respectivamente, mesmo(a) e palavra. Homologar, portanto, é dizer a mesma palavra, fenômeno que ocorre, no mundo jurídico, sempre que autoridade competente para a prática de determinado ato confirma o ato praticado por quem, mesmo não tendo competência, o pratica materialmente, seja por livre vontade, como na homologação de um acordo judicial entre as partes, seja por expressa determinação legal, como no lançamento por homologação.*” in. Gabriel Troianelli, *Op. cit.* p. 31.

³² Como bem leciona Roque Carrazza, *Op. cit.* p. 458, a ficção difere da presunção. Esta afirma o que é provável, aquela aceita como verdadeiro o que se sabe imaginário.

Do exposto, pode-se concluir pela inexistência de efetivo lançamento no regime jurídico da homologação.

4. A Decadência no Lançamento por Homologação.

Em que pese a aparente facilidade na contagem do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, a matéria tem gerado insegurança, incontáveis dúvidas e decisões conflitantes nos tribunais administrativos e judiciais.

Em princípio, a teor do artigo 150, § 4º do CTN, nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, conta-se o prazo decadencial da ocorrência do fato gerador. Assim, transcorridos cinco anos, decaído estaria o direito de o Fisco constituir o crédito tributário.

A regra do artigo 150 é uma exceção à regra geral de decadência presente no CTN e prevista no artigo 173, I, que fixa em cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Note-se que em ambos os casos o prazo é de cinco anos, variando apenas o termo inicial deflagrador da contagem. Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o termo inicial é a ocorrência do fato gerador, enquanto na regra geral, será o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Pelo exposto, de plano, merece destaque o fato de que as normas dos artigos 150 § 4º e 173, I, não possuem aplicação cumulativa ou concorrente, mas reciprocamente excludentes, uma vez que se referem a situações distintas, e para espécies diferentes de lançamento. Em outros termos, a incidência do prazo varia conforme o regime jurídico do tributo a ser lançado.

A regra da contagem do prazo decadencial a partir da data do fato gerador não irá prevalecer nos casos de dolo, fraude ou simulação, justificando a aplicação do artigo 173, I, do CTN.

Em suma, nas hipóteses de tributos sujeitos ao lançamento por homologação, aplica-se o artigo 150 § 4º. Para os demais casos, além das hipóteses de comprovação de dolo, fraude ou simulação no regime jurídico da homologação, aplica-se o artigo 173, I. O pagamento não é requisito para a aplicação do prazo do artigo 150 § 4º.

Entretanto, não vem sendo este o entendimento do STJ. Nos termos dos mais recentes julgados sobre o assunto, a aplicação do prazo do artigo 150 § 4º pressupõe pagamento prévio pelo sujeito passivo. Inexistindo pagamento, aplica-se a regra geral, constante do artigo 173, I.

Ao que tudo indica, o STJ ainda não enfrentou a hipótese em que o contribuinte não tenha apurado tributo a pagar, como nos casos de prejuízo fiscal e saldo negativo. Nesses casos, simplesmente não houve pagamento porque não havia o que ser pago³³.

³³ Sobre o posicionamento do STJ, com perspicácia esclarece Gabriel Troianelli: “Talvez porque a falta de pagamento tenha se manifestado, tradicionalmente, quase sempre de mãos dadas com a falta de apuração ou declaração do tributo devido, o Superior Tribunal de Justiça não se ocupou em distinguir essa situação geral, em que o contribuinte nem declara nem paga, daquela em que o sujeito passivo declara mas não paga, não agindo com dolo nem com omissão (...)” *Op. cit.* p. 30.

Não há razão para se afastar a aplicação do artigo 150 § 4º, tendo em vista que, mesmo inexistente o pagamento, haverá o que ser homologado pelo Fisco; a atividade do contribuinte tendente a verificar a inexistência de tributo a pagar em determinado período de apuração.

Ainda assim, discordando o Fisco das apurações realizadas, poderá lançar de ofício as diferenças, retificando o saldo negativo ou o prejuízo fiscal antes apurado. A consequência poderá ser a identificação tributo a ser lançado via auto de infração, no prazo do artigo 150, § 4º e não com base no artigo 173, I.

A respeito, eis o entendimento da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Carf:

Decadência – IRPJ e Outros – A existência de prejuízos, com a conseqüente ausência de pagamento de tributos ou contribuições não é razão para que as exações sujeitas a lançamento por homologação tenham o prazo de decadência contado pelo artigo 173 do CTN, ao invés de adotar o previsto no artigo 150, § 4º do mesmo Código, pois o que este dispositivo homologa é a atividade exercida pelo contribuinte. Recurso especial provido.”
(Acórdão CSRF/01-05.309. 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda. 21 de setembro de 2005).

5. Conclusão.

A tendência de transferência de obrigações típicas da administração tributária aos contribuintes afigura-se irreversível e revela uma busca incessante pelo aumento da arrecadação tributária.

Em princípio, a otimização da gestão tributária atende aos princípios da administração pública, mormente no que diz respeito à eficiência administrativa. Contudo, a imposição de obrigações aos administrados deve ser balizada pela observância aos direitos fundamentais dos contribuintes. Nesse contexto, exerce papel importante o Judiciário.

Ao longo do presente trabalho foi preciso concluir que o lançamento tributário é um ato declaratório formalmente privativo da autoridade administrativa, nos exatos termos do artigo 142 do CTN. Sendo ato declaratório, portanto, torna-se prescindível quando, por outros meios, o crédito tributário resta formalizado. Ou seja, o que é imprescindível, na verdade, é a formalização do crédito tributário e não o lançamento. Estando formalizado o crédito por declaração do sujeito passivo (atos materiais de lançamento), nessa parcela, desnecessário se mostra o lançamento.

O lançamento por homologação é um verdadeiro regime jurídico, abrangendo a maior parte dos tributos atualmente arrecadados. Para vinculação a este regime, não se mostra imprescindível a ocorrência de pagamento prévio, uma vez que a homologação incidirá não sobre o pagamento, mas sim sobre a atividade do contribuinte tendente a verificar a ocorrência do fato gerador e determinar a matéria tributável. Não existirá verdadeiro lançamento do contribuinte, mas ato jurídico confirmatório realizado pelo Fisco.

No regime jurídico da homologação, a decadência do direito do Fisco constituir o crédito tributário ocorre em cinco anos contados do fato gerador, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN. Como exceção, a comprovação, dentro do referido prazo, da ocorrência de dolo, fraude

ou simulação, o que desloca o termo inicial para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, segundo o artigo 173, I, do CTN.