

**ALGUMAS CONSIDERAÇÕES SOBRE A NATUREZA ADMINISTRATIVA DO
LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO (ART. 150, DO CTN)***

**SOME CONSIDERATIONS REGARDING THE ADMINISTRATIVE NATURE OF THE
RELEASE BY APPROVAL (Art. 150, CTN)**

Marcos Donizeti Sampar**

Marcos Aurélio Pereira Valadão***

RESUMO: O artigo busca demonstrar que o lançamento por homologação, como positivado no Código Tributário Nacional, amolda-se perfeitamente à definição de lançamento de que trata o art. 142, diferenciando-se das demais modalidades de lançamento apenas no que tange ao procedimento, e não quanto ao ato administrativo em si. Demonstra-se, também, que o prazo referido no art. 150, § 4º, do CTN, representa o marco temporal escolhido pelo legislador para que se operasse um lançamento por ficção legal, não se referindo o dispositivo à decadência, que deve ser verificada conforme a regra contida no art. 173, inciso I, do CTN.

Palavras-chave: Lançamento tributário. Homologação. Decadência.

ABSTRACT: This article seeks to demonstrate that the tax self-assessment (ratification pending), as stated by the National Tax Code (CTN), perfectly conforms to tax assessment as defined in art. 142 (CTN), differing from the other tax assessment modalities only with respect to procedure, and not with respect to the administrative act itself. The paper demonstrates that the period referred to in art. 150, § 4º, of the CTN, is the timeframe chosen by the legislator to have a sort of deemed administrative sanction (legal fiction), thus the legal disposition does not refer to statute of limitations. Therefore, the statute of limitations and its timeframe is regulated by the dispositions of art. 173, subsection I, of CTN.

Keywords: Tax assessment. Tax assessment ratification. Statute of limitations.

* Artigo recebido em: 15 de dezembro de 2017

Artigo aceito em: 19 de dezembro de 2017

** Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília (UCB); Especialista em Direito Tributário pela PUC Campinas (1999); Ex-Auditor-Fiscal da Receita Federal; Promotor de Justiça no Distrito Federal. **Brasília – DF. E-mail. mdsampar@hotmail.com**

*** Pós-Doutor em Direito (UNB, 2017); Doutor em Direito (SMU - EUA, 2005), Mestre em Direito Público (UnB, 1999), Especialista em Administração Tributária (UCG, 1992); MBA em Administração Financeira (IBMEC - DF, 1996); Professor e Pesquisador do Curso de Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB), Ex-Presidente da 1ª Seção do CARF. **Brasília – DF. E-mail: profvaladao@yahoo.com.br.**

1. INTRODUÇÃO

Ao longo das cinco décadas de vigência do Código Tributário Nacional (Lei n. 5.172, de 1966), o lançamento por homologação tem sido visto pela doutrina e pela jurisprudência como modalidade estranha à definição contida no art. 142, a qual, segundo se afirma, contemplaria tão-somente as modalidades por declaração e de ofício. Tal visão decorre, basicamente, do entendimento de que no lançamento por homologação seria o sujeito passivo quem lançaria o tributo, na medida em que lhe caberia apurar o débito tributário e promover o seu pagamento sem qualquer participação prévia da Fazenda Pública, bem assim na interpretação de que, tendo havido pagamento antecipado, o lançamento por homologação nada exigiria do sujeito passivo e daria ensejo à decretação da extinção do crédito, enquanto o lançamento por declaração e de ofício é que constituiriam o crédito tributário.

Essa visão do lançamento por homologação certamente contribuiu para que a doutrina e a jurisprudência, de forma absolutamente pacífica, enxergassem o prazo estipulado no § 4º do art. 150, do Código, como sendo de natureza decadencial, muito embora, registre-se, a doutrina e a jurisprudência não tenham conseguido, ao longo de todos esses anos, explicar satisfatoriamente o alcance e o significado do referido dispositivo.

Neste breve estudo, procura-se demonstrar que o lançamento por homologação, diversamente do que é preconizado, amolda-se perfeitamente à definição do art. 142, e se diferencia do lançamento por declaração e de ofício apenas no que tange ao seu procedimento, e não quanto ao ato administrativo propriamente dito, decorrendo dessa constatação que o prazo de cinco anos contados do fato gerador, referido no § 4º, do art. 150, do Código, não é extintivo para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, mas sim o marco temporal escolhido pelo legislador para que, na ausência de manifestação expressa da

autoridade administrativa sobre o pagamento antecipado (o que, na prática, nunca ocorre), se operasse um lançamento por ficção legal, denominado pela doutrina de homologação tácita, justamente para evitar a ocorrência da decadência que se avizinhava, na forma da regra estipulada no art. 173, inciso I, do CTN.

Ou seja, estará tacitamente homologado para todos os efeitos, exceto para a revisão de ofício, relativamente à diferença de tributo não paga, cujo prazo limite de lançamento é regulado pelo art. 173 do CTN.

2. O LANÇAMENTO NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O CTN tratou do lançamento no Capítulo II – Constituição do Crédito Tributário -, tendo cuidado na Seção I, entre outros, da definição de lançamento, consoante art. 142, adiante transcrito:

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 caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como se percebe, estipulou o CTN que o lançamento é privativo da autoridade administrativa, disso resultando que, mesmo quando a legislação determina que o sujeito passivo ou terceiro deva colaborar para a sua realização, caberá sempre à Fazenda Pública a sua feitura por uma das modalidades previstas no Código.

Além de privativo da autoridade administrativa, dispôs o Parágrafo único, do art. 142, que o lançamento é atividade vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional, de maneira que a autoridade administrativa não

poderá deixar de efetuá-lo ou fazê-lo em desacordo com as normas legais, sob pena de responder administrativamente.

Ao discorrer sobre o aludido art. 142, a doutrina diverge quanto a tratar-se o lançamento de procedimento ou ato administrativo. Nesse ponto, compartilha-se do entendimento de Paulo de Barros de Carvalho, no sentido de que lançamento é ato jurídico, consistindo no resultado de um procedimento.¹

De toda sorte, em linha com este entendimento, os procedimentos referentes ao lançamento por homologação devem ser entendidos como sendo uma obrigação acessória, considerando, também, sua origem histórica. Neste sentido Tavares Paes destaca que o CTN se reporta a lançamento por homologação e não a autolançamento, mencionando o Relatório da Comissão Especial encarregada da elaboração do Projeto do CTN.²

3. AS MODALIDADES DE LANÇAMENTO PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Código instituiu três modalidades de lançamento, que constituem, a rigor, modalidades de procedimento³: por declaração, de ofício e por homologação, sendo certo que, segundo o CTN, nas duas primeiras o lançamento precede ao pagamento e, na última, o lançamento é efetuado num momento posterior ao pagamento.

3.1. O Lançamento por Declaração

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 376.

² Informa P. R. Tavares Paes, que o relatório da Comissão Especial que foi nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de CTN, ao se referir ao “autolançamento”, na sequência da justificação do item 101 (lançamentos), explicou por que acolheu a expressão “lançamento por homologação” da seguinte forma: “Visou-se com isso acentuar o que decorria com menor clareza, da sistemática do Anteprojeto, a saber, que todos os tributos dependem de lançamento. É o que resulta da circunstância do lançamento ser atividade privativa da autoridade fiscal (art. 105): nessas condições, segundo conclui a doutrina, o chamado autolançamento nada mais é que uma obrigação acessória” (Tesoro, ilcosidetoauto-accertamento, *Rivista Italiana Di Diritto Finanziario*. 1:12, 1938)”. (PAES, 1996, p. 348, nr. 6).

³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 405.

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 autoridade administrativa informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação (art. 147 do CTN).

Assim, na linha que se adota quanto à distinção entre procedimento e ato administrativo de lançamento, a prestação de uma declaração pelo sujeito passivo ou por terceiro integra o procedimento do lançamento por declaração, contudo, não integra nem se confunde com o ato de lançamento levado a efeito pela autoridade administrativa no bojo desse mesmo procedimento.

3.2. O Lançamento de Ofício

O CTN contempla, nos vários incisos do art. 149, as hipóteses de lançamento originariamente de ofício, de lançamento de ofício por substituição e de revisão de ofício do lançamento. O lançamento originariamente de ofício tem previsão no inciso I, do art. 149, e ocorre quando a lei determina que a autoridade administrativa deve efetuá-lo independentemente de qualquer ação, omissão ou inexistência do sujeito passivo ou de terceiros. É o que ocorre, de maneira geral, com o Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA), e o Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana (IPTU), tributos em relação aos quais a Fazenda Pública já dispõe de todas as informações relativas ao fato gerador, de forma que a participação do sujeito passivo ou de terceiros é desnecessária.

Nas demais hipóteses (incisos II a VII, do art. 149), o lançamento de ofício é sempre um eventual sub-rogado do lançamento por declaração ou mesmo do lançamento por homologação.⁴ Vale dizer, em tais situações, o tributo seria lançado originariamente por declaração ou por homologação. Contudo, diante

⁴ BORGES, José Souto Maior. **Lançamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 322.

da ausência de colaboração do sujeito passivo ou de terceiro, total ou parcialmente, aí incluída a prática de dolo, fraude ou simulação, a modalidade de lançamento prevista na legislação é substituída pelo lançamento de ofício.

3.3. O Lançamento por Homologação

O lançamento por homologação ocorre quanto aos tributos cuja legislação determine ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, operando-se com o ato homologatório expresso da atividade assim exercida pelo obrigado.

Estabelece o art. 150, do Código Tributário Nacional:

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.

Dentro da dinâmica obrigacional, que se estende do nascimento da obrigação tributária até a sua extinção por uma das modalidades previstas no art. 156 do CTN, a sequência natural é o pagamento ser efetuado num momento posterior à realização do lançamento, isto é, após a obrigação tributária tornar-se líquida, sendo isso o que se dá nos tributos lançados por declaração e de ofício.

Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, como é cediço, tem-se inversão entre o pagamento e o lançamento, de forma que, nos termos positivados no CTN, o sujeito passivo paga antecipadamente e, num momento posterior, a Fazenda Pública, tomando conhecimento dessa atividade, expressamente a homologa, liquidando em definitivo a obrigação tributária correspondente.

Essa é, em linhas gerais, desconsideradas algumas imprecisões terminológicas em que incorreu o legislador, a sistemática relativamente simples

e harmoniosa que o Código concebeu para o lançamento por homologação: Paga-se antes, liquida-se em definitivo depois; se exato o pagamento, homologa-se; se inexistente ou insuficiente, incluídos aí o dolo, a fraude e a simulação, lança-se de ofício com os acréscimos legais, abatendo-se, entretanto, o valor correspondente ao pagamento antecipado (art. 150, § 3º). Se excessivo este, homologa-se até o montante devido e se restitui a parcela paga indevidamente (art. 165).

Feitas essas considerações, afigura-se importante assinalar que o pagamento antecipado, conquanto inserido no procedimento do lançamento por homologação, não integra o ato administrativo homologatório, nem com ele se confunde.

4. A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA COMO FICÇÃO LEGAL

Dispõe o § 4º, do art. 150, do CTN:

§ 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.

De sua leitura, verifica-se que o dispositivo instituiu um lançamento ficto, o qual se opera ao cabo de cinco anos contados do fato gerador sempre que a Fazenda Pública não se manifestar expressamente sobre o pagamento antecipado promovido pelo sujeito passivo.

Trata-se de um artifício do legislador, que transforma uma impossibilidade material numa possibilidade de natureza jurídica; é uma criação do legislador, que faz nascer uma verdade jurídica diferente da verdade real. A ficção está na esfera da imaginação, e, neste sentido, é uma invenção do Direito

ou, em outras palavras, uma disposição legal que tem por verdadeiro o que, na realidade, inexistente.⁵

Há quem sustente que a homologação tácita é um nada jurídico. Misabel Abreu Machado Derzi registra que a boa doutrina admite o ato administrativo tácito e apoiada nos ensinamentos de Seabra Fagundes e Ranelletti afirma que, quando se pede um pronunciamento, para o qual haja um prazo peremptório, se atribua à inércia da Administração efeitos jurídicos próprios do ato expresso.⁶

Registre-se- que a ficção jurídica não se verifica tão-somente no plano legal, cabendo lembrar que, nos termos do art. 66, § 3º, da atual Carta Magna, decorrido o prazo de quinze dias para o veto ou sanção expressa de projeto de lei, sem que qualquer deles ocorra, o silêncio do Presidente da República importará sanção, ou seja, ocorrerá a denominada sanção tácita.

Ora, desde pelo menos 1946, as Constituições da República prevêem a figura da sanção tácita de projeto de lei aprovado pelo Congresso Nacional pelo simples silêncio do Presidente da República no transcurso de um prazo, atualmente de quinze dias, ingressando tais leis no ordenamento jurídico do mesmo modo que aquelas sancionadas expressamente, com aptidão, inclusive, para revogá-las. E nem por isso, ao que consta, se questiona acerca da validade e eficácia das leis sancionadas pelo silêncio. Tudo operado no plano da ficção!

Seria o caso de se indagar a razão pela qual o CTN, norma infraconstitucional, não poderia, validamente, instituir uma ficção legal acerca de matéria de envergadura nitidamente menor – concordância com um pagamento de tributo – quando a própria Constituição Federal veicula uma ficção jurídica em

⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 410.

⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 404.

matéria de maior relevo, qual seja, a aprovação de uma lei? E note-se que, nesse contexto, o próprio CTN poderia ser decorrência de uma ficção jurídica operada no curso de seu processo legislativo.

Assim, diante da ausência de homologação expressa quanto a determinado pagamento antecipado, o CTN, por meio do § 4º, do art. 150, considera, por ficção legal, ocorrido um lançamento por homologação tácita, produzindo, assim, os mesmos efeitos da homologação expressa. Com isso, o Código procurou manter-se fiel à linha adotada de que o lançamento é sempre necessário e privativo da Fazenda Pública, mantendo sua coerência interna.

5. O CONTEXTO EM QUE A HOMOLOGAÇÃO TÁCITA FOI INSERIDA NO CTN

Note-se que a discutida figura da homologação tácita positivada no § 4º, do art. 150 não constava do Projeto de Lei de CTN enviado ao Congresso Nacional, tendo sido inserida na fase de discussão e aprovação do Projeto.⁷

Registre-se que isto se deu em razão de o legislador ter se dado conta de que casos haveria – e seriam inúmeros – em que a Fazenda Pública não disporia de condições humanas e materiais para se manifestar expressamente sobre todos os pagamentos antecipados, de maneira que, ausente o lançamento por homologação expressa, daria ensejo à repetição do valor pago a esse título.

Como o Código adotou o dogma de que todo tributo deve ser objeto de lançamento⁸, o qual é privativo da autoridade administrativa, nos termos do art. 142, ausente o lançamento por homologação expressa, a obrigação tributária tornar-se-ia inexigível em sua plenitude e o tributo pago antecipadamente seria

⁷ SAMPAR, Marcos Donizeti. Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 53, 2000, p. 64.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 415.

tido por indevido, ensejando, pois, o direito de repetição do indébito. Nesse sentido também se manifestou Schubert de Farias Machado.⁹

Foi nesse cenário que o legislador concebeu a figura da homologação tácita, que nada mais é do que um lançamento por ficção legal que atribui juridicidade a um fato não ocorrido no mundo fenomênico, qual seja, o ato confirmatório expresso por parte da Fazenda Pública quanto aos pagamentos antecipados promovidos pelo sujeito passivo.

6. O CÁLCULO DO MONTANTE DO TRIBUTO DEVIDO, E NÃO DO MONTANTE DO TRIBUTO A PAGAR

O estudo do lançamento, tal qual definido no art. 142, do CTN, em nosso sentir, deve se pautar pelo detido exame da expressão “calcular o montante do *tributo devido*”, a qual, registre-se, não há de ser confundida com “calcular o montante *do tributo a pagar*”. Tem-se tributo devido pela simples ocorrência do fato gerador, pouco importando para que se chegue a esse montante devido, a circunstância de o débito já ter sido pago num momento anterior ou de ser pago num momento futuro. Numa ou noutra hipótese, tem-se tributo devido, que representa justamente o débito que se imputa ao sujeito passivo que se contraporá ao crédito decorrente do pagamento. É, antes de mais nada, uma questão contábil.

Alberto Xavier afirma que não há lançamento na homologação expressa, porquanto essa nada exige, apenas confirma a legalidade de um pagamento efetuado, a título de quitação.¹⁰

Houvesse o art. 142, do CTN, utilizado a expressão “cálculo do montante do *tributo a pagar*” e razão lhe assistiria, na medida em que, tratando-

⁹ MACHADO, Schubert de Farias. Decadência e prescrição. **Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 13**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 357.

¹⁰ XAVIER, Alberto. **Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 90.

se de lançamento por homologação, uma vez efetuado o pagamento antecipado, na forma exigida pela legislação, não haveria tributo a pagar, e aí se poderia dizer que o lançamento por homologação seria figura estranha à definição de lançamento veiculada no art. 142. Mas, sabiamente o Código não o fez, justamente porque estipulara que uma das modalidades de lançamento se caracteriza pela circunstância de o pagamento ser efetuado previamente ao ato de lançamento

Nesse diapasão, ao determinar o montante do tributo *devido*, o lançamento nada mais faz do que imputar um débito ao sujeito passivo, o qual será extinto ao ser confrontado com um crédito do sujeito passivo decorrente do pagamento, quer tenha sido ele feito em momento anterior ao lançamento (homologação), quer posterior (declaração e ofício). Por sua vez, a existência de pagamento, quer antecipado ou não ao ato de lançamento, é fator externo que não o integra, mas sim o respectivo procedimento, que não se confunde com aquele, conforme já foi assinalado.

Em resumo: o tributo devido resulta tão-somente da ocorrência do fato gerador, e isso ocorre igualmente nas três modalidades de lançamento estipuladas pelo CTN, enquanto o tributo a pagar resulta da conjugação do fato gerador com a inexistência de pagamento.

Essas considerações encontram-se perfeitamente retratadas no resumo da DIRPF – Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – na qual se pode observar que do cálculo resultante dos rendimentos recebidos menos as deduções permitidas obtêm-se, primeiramente, o *imposto devido*, e não diretamente o *imposto a pagar*.

Como é cediço, o valor do IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte –, que, no exemplo dado, faz as vezes do pagamento antecipado a que se refere o art. 150, *caput*, do CTN, não integra o cálculo do montante do imposto de renda

devido, sendo certo que é considerado apenas num momento posterior, para o fim de determinar a existência ou não de *saldo de imposto a pagar*. Por sua vez, a existência ou não de imposto de renda a pagar resultará da circunstância de ter ou não havido IRRF (pagamento antecipado).

Voltando, agora, à definição legal de lançamento do art. 142, do Código, percebe-se que o ato de lançamento se exaure com a determinação do montante do tributo devido, não recebendo, pois, qualquer influência quanto à existência ou não de pagamento antecipado, o qual apenas será considerado num momento lógico posterior à realização do lançamento, e cujo crédito se contraporá ao débito resultante do lançamento.

Uma vez demonstrado que o lançamento por homologação se destina a apurar o montante do tributo devido, e não do montante do tributo a pagar, bem que assim que o pagamento antecipado não integra o ato homologatório, guardando relação apenas com o procedimento que o antecede, pode-se concluir que o lançamento por homologação se amolda perfeitamente à definição contida no art. 142, do CTN.

7. O PAGAMENTO ANTECIPADO HOMOLOGADO COMO MODALIDADE DE EXTINÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O art. 156, do Código Tributário Nacional, estabelece em seus onze incisos doze modalidades de extinção do crédito tributário, e contempla no seu inciso VII o pagamento antecipado e a homologação do lançamento [pagamento].

A extinção do crédito, nestes casos, não se verifica com o pagamento, mas com este somado à homologação do lançamento.¹¹. Nesse ponto, é importante enfatizar que o inciso VII não se refere a duas modalidades distintas de extinção do crédito tributário, quais sejam o pagamento antecipado

¹¹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 248.

e a homologação expressa ou tácita do pagamento, como pode parecer à primeira vista, e sim estabelece que o evento que extingue o crédito é o pagamento antecipado desde que homologado expressa ou tacitamente.

Nessa ordem de ideais, afigura-se de suma importância assinalar que, diversamente do que possa parecer pela leitura do art. 150, do Código, a homologação, expressa ou tácita, como ato de lançamento que é, não atua diretamente sobre o crédito tributário, extinguindo-o. É o pagamento antecipado que, uma vez homologado, irradia o efeito que lhe é próprio, qual seja, o de extinguir o vínculo obrigacional.

Antes disso, num momento lógico imediatamente anterior, inserido no bojo do procedimento a que alude o art. 142, do CTN, tal qual se dá com as demais modalidades lançamento, consoante foi demonstrado, o ato homologatório atua diretamente sobre a obrigação tributária, tornando-a líquida e certa, e, com isso, imputa ao sujeito passivo um débito correspondente ao *tributo devido*, que irá se contrapor ao crédito representado pelo pagamento antecipado promovido pelo sujeito passivo.

No momento em que o ato homologatório imputa o débito pelo *tributo devido* ao sujeito passivo, nos termos do art. 142, do CTN, o pagamento antecipado, que até então era condicional, torna-se definitivo, irradiando o efeito de extinguir o crédito tributário assim constituído.

Pouco importa, nos termos positivados pelo Código, que o sujeito passivo, a fim de viabilizar o pagamento antecipado, tenha percorrido o rito procedimental descrito no mencionado art. 142, ou seja, tenha verificado a ocorrência do fato gerador, determinado a matéria tributável e calculado o montante do tributo devido, porque o CTN adotou a linha de que o ato de lançamento é privativo da autoridade administrativa, o que, a nosso sentir, é

decorrência natural do princípio da indisponibilidade da coisa pública, na qual se insere o crédito tributário.

E tanto isso é verdade que o sujeito passivo poderá promover um pagamento antecipado aleatoriamente, sem elaboração de qualquer cálculo ou até mesmo sem qualquer operação mental acerca do montante devido e, ainda assim, constatando a autoridade administrativa que o valor assim pago antecipadamente é suficiente para extinguir a obrigação tributária correspondente, deverá efetuar o lançamento mediante homologação expressa, consoante a regra insculpida no art. 150, *caput*, do CTN. Veja-se que, nessa hipótese, perfeitamente factível, o sujeito passivo não terá praticado qualquer ato ou procedimento que pudesse ser tido como lançamento ou autolancamento¹²e, nada obstante isso, ter-se-á o lançamento por homologação.¹³

Ou seja, levando-se em conta a indisponibilidade da coisa pública, não teria relevância alguma o Código denominar de lançamento ou revisão do lançamento (promovido pelo sujeito passivo) o ato da Fazenda Pública no exercício do controle da legalidade do pagamento antecipado, porque tanto numa como noutra hipótese, a autoridade administrativa, para exarar o ato homologatório, teria, necessariamente, de seguir o procedimento descrito no art. 142, do Código, para apurar o “tributo devido”, e não o “tributo a pagar”, em face da ocorrência de um determinado fato gerador.

8. O SIGNIFICADO E O ALCANCE DA EXPRESSÃO “CONSIDERA-SE DEFINITIVAMENTE EXTINTO O CRÉDITO”, CONSTANTE DO § 4º, DO ART. 150, DO CTN

Estipula o § 4º, do art. 150, do CTN, que com o silêncio da Fazenda Pública sobre o pagamento antecipado durante o prazo de cinco anos contados

¹² Observe-se, como já destacado anteriormente, que o CTN não traz, a rigor o denominado “autolancamento”.

¹³ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 518-521.

do fato gerador considera-se definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Referido dispositivo é interpretado pela doutrina e pela jurisprudência no sentido de que, decorrido esse prazo, sem que a Fazenda Pública se tenha manifestado sobre o pagamento antecipado, extinta estará a obrigação tributária, nada mais podendo a Fazenda Pública exigir, o que estaria a caracterizar regra especial de decadência.

É esse o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi, em elaborado estudo sobre o tema, conforme adiante transcrito:

O 'fato gerador' dessa regra decadencial iniciará seu curso de cinco anos com a ocorrência do evento jurídico tributário, conforme dispõe expressamente a primeira parte do § 4º do art. 150 do CTN.

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 de lançar de ofício.¹⁴

Não nos parece que seja esse o real significado e alcance da expressão em comento. Tal compreensão, todavia, passa, necessariamente, pelo exame do Projeto de Lei de Código Tributário Nacional, acerca do lançamento por homologação, o qual contemplava em seu art. 112:

Art. 112. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao contribuinte o dever de efetuar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em virtude do qual a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade exercida pelo contribuinte, expressamente a homologa.

§ 1º. Nos casos previstos neste artigo, o pagamento só dá lugar à extinção do crédito à data da homologação nele referida.

...

¹⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 121

Como se percebe, o Projeto de Lei de CTN previa que o pagamento antecipado ficaria subordinado à condição suspensiva, dando lugar à extinção do crédito somente por ocasião da homologação.

Essa opção do legislador gerava um grave problema, na medida em que o sujeito passivo, mesmo antecipando corretamente o pagamento do tributo, seria considerado devedor até que sobreviesse a homologação do pagamento por parte da Fazenda Pública, circunstância essa que o impediria, v.g., de participar de licitações públicas, nos termos do art. 193, do CTN.

Tal quadro não passou despercebido por Eduardo Sabbag, o qual anotou acerca da questão:

Ad argumentandum, houve por bem o legislador quando optou pela inserção no dispositivo dessa condição resolutiva. Caso tivesse preferido a 'condição suspensiva', os efeitos do ato, estando dependentes do implemento da condição, poderiam gerar consequências danosas ao sujeito passivo. Em outras palavras, o contribuinte já estaria em mora quando houvesse o implemento da condição.¹⁵ (Itálicos do original).

Ademais, da redação final do § 1º do art. 150, do CTN, consta: "§ 1º. O pagamento antecipado extingue o crédito sob condição resolutória de ulterior homologação do lançamento."

Luciano Amaro tem razão quando diz que há impropriedade na menção à natureza resolutória ou resolutiva da homologação, uma vez que os sinais aí estão trocados; e se deveria prever, como condição resolutória a negativa de homologação, de tal sorte que, implementada essa negativa, a extinção restaria resolvida.¹⁶

Seja como for, a redação final do CTN eliminou o grave inconveniente de o sujeito passivo ser considerado devedor, mesmo tendo

¹⁵ SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 923.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 397.

promovido o pagamento antecipado do tributo (pois o lançamento não teria sido concluído), com as consequências já referidas.

Pois bem, embora com sinais trocados, o certo é que o CTN estabeleceu uma extinção provisória do crédito tributário, cuja extinção definitiva ficaria na dependência da homologação do pagamento antecipado por parte da Fazenda Pública. E tanto é assim que o art. 156, inciso VII, estabeleceu como modalidade de extinção do crédito tributário o pagamento antecipado e a homologação do lançamento [pagamento], nos termos do disposto no art. 150 e seus §§ 1º e 4º.

Ou seja, o pagamento antecipado extingue o crédito provisoriamente (art. 150, § 1º), de modo que o sujeito passivo não seja, desde logo, considerado devedor, e este mesmo pagamento antecipado, uma vez homologado, expressa ou tacitamente, extingue o crédito definitivamente (art. 156, VII). Observe-se que, na sistemática concebida pelo CTN, a homologação, como ato de lançamento que é, nos termos do art. 142, conforme já demonstrado, constitui, para usar a linguagem do Código, o crédito tributário, o qual, num momento lógico seguinte, é extinto definitivamente pelo pagamento antecipado.

Por sua vez, a obrigação tributária correspondente somente estará extinta se o crédito houver sido formalizado em estrita consonância com ela. Vale dizer: ao estabelecer que se considera definitivamente extinto o crédito, não está o CTN afirmando que nada mais poderá ser exigido do sujeito passivo relativamente à obrigação tributária correspondente, mas sim significando que aquela extinção que estava pendente de condição, teve esta implementada, estando, portanto, definitivamente extinto o crédito relativamente àquele pagamento antecipado.

Nessa ordem de ideias, se o crédito tributário houver sido formalizado em descompasso com a obrigação tributária correspondente, a diferença a favor da Fazenda Pública poderá ser exigida mediante revisão do lançamento expresso ou ficto, conforme o caso, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN, a ser efetuada dentro do prazo decadencial estipulado no art. 173, do Código.

Neste ponto cabe uma ressalva de extrema relevância para a história do dispositivo em comento. É que o raciocínio tradicional levou à conclusão que o prazo extintivo para o pedido de restituição em caso de pagamento indevido ou maior resultaria em dez anos (os cinco anos da homologação, que constituiria definitivamente o crédito, e já que tendo sido pago resultaria em sua extinção), e posteriormente os cinco anos para efeito de repetição, conforme previsto no art. 165, combinado com o art. 168, inciso I. Ocorre que essa interpretação igualmente equivocada da doutrina e da jurisprudência, solidificada pelo STJ (usualmente denominada de “tese dos cinco mais cinco”), teve que ser corrigida por via interpretativa expressa, o que foi feito pelo art. 3º da Lei Complementar n. 118/2005, que diz: “Para efeito de interpretação do inciso I do art. 168 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966—Código Tributário Nacional, a extinção do crédito tributário ocorre, no caso de tributo sujeito a lançamento por homologação, no momento do pagamento antecipado de que trata o § 1º do art. 150 da referida Lei.” Ou seja, o prazo do pedido de restituição começa a transcorrer a partir da data do pagamento indevido do tributo.¹⁷ Observe-se que este mesmo raciocínio equivocado se aplicado ao § 4º do art. 150, em caso de não pagamento (e conseqüente não homologação), mas com prazo de lançamento de ofício latente, se combinado

¹⁷ Cumpre lembrar que houve uma discussão, que chegou ao STF, relativamente à aplicação deste dispositivo interpretativo, de forma que passou a se aplicar a interpretação correta somente a partir de 9 de junho de 2006 (STF, Tribunal Pleno, RE 566.621/RS, Rel. Min. Ellen Gracie, Dec. 04/08/2011).

com o art. 173, I, poderia resultar em prazo de decadência de dez anos, o que também já foi debatido na doutrina e nos tribunais. Evidentemente, por se tratar o prazo do § 4º do art. 150, como é sustentado neste trabalho, de uma ficção homologatória, e uma ficção legal não pode gerar outros efeitos que não aqueles expressamente previstos na norma que a criou, a interpretação que resultava em dez anos de prazo extintivo para repetição era um erro, como também o é o entendimento de que o prazo do § 4º do art. 150 se trata de prazo decadencial.

9. A IMPOSSIBILIDADE DE A FAZENDA PÚBLICA LANÇAR O TRIBUTO ANTES DE EXPIRADO O PRAZO CONCEDIDO PARA PAGAMENTO

No caso dos tributos que se sujeitam ao lançamento por homologação, havendo prazo fixado na legislação para pagamento, enquanto não vencido esse prazo, é vedado à Fazenda Pública efetuar o ato de lançamento, quer porque não haverá pagamento a homologar, quer em razão de não se haver verificado a omissão ou inexatidão na antecipação de pagamento, que constituem pressupostos para o lançamento de ofício, nos termos do art. 149, inciso V, do CTN, como substituto daquele que, originariamente, deveria operar-se homologação.

Ora, se a lei impõe ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento do tributo, sem prévio exame da autoridade administrativa e, para isso, concede-lhe um prazo determinado, nada poderá a autoridade administrativa fazer senão aguardar o decurso desse prazo, para só então, ao verificar a omissão ou inexatidão na atividade de antecipação de pagamento, recusar a homologação e lançar de ofício.¹⁸

Assim, havendo o dever de o sujeito passivo antecipar o pagamento do tributo e prevendo a legislação um prazo para esse pagamento, salvo nos

¹⁸ SAMPAR, Marcos Donizeti. Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 53, 2000, p. 58.

casos de dolo, fraude ou simulação, em que o lançamento já é permitido à Fazenda Pública desde a ocorrência do fato gerador, a autoridade administrativa que efetuar o lançamento de ofício em substituição à homologação antes de expirado esse prazo poderá sujeitar-se à responsabilização funcional, além de, em tese, estar sujeita também a responder pela prática de excesso de exação, de que trata o art. 316, § 1º, do Código Penal, na medida em que teria utilizado meio mais gravoso para exigir o tributo do que o previsto em lei.

Como se percebe, excetuadas as raras situações em que a legislação determina o pagamento do tributo na data de ocorrência do fato gerador ou em data muito próxima a ela, como ocorre, v.g., com o imposto de importação e o IPI vinculado à importação, que são impostos lançados por homologação, durante o procedimento de desembaraço aduaneiro, uma vez que cabe ao sujeito passivo elaborar a declaração de importação, registrá-la no Siscomex e proceder ao pagamento dos tributos, o prazo estipulado no § 4º, do art. 150, do CTN, tido como decadencial, será sempre inferior a cinco anos se considerada a data do pagamento do tributo, e será tanto menor quanto maior for o prazo concedido para pagamento do tributo após a ocorrência do fato gerador.

10. O COTEJO DO PRAZO DO ART. 173, INCISO I, COM O DO ART. 150, § 4º, AMBOS DO CTN

Estipula do art. 173, do CTN:

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.

Já o art. 150, § 4º, do Código encontra-se assim redigido:

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 homologação o

lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Vê-se, assim, que os dispositivos em comento fixariam dois termos iniciais: pela regra do art. 173, inciso I, o termo inicial da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. Já o prazo do art. 150, do CTN, conta-se a partir da ocorrência do fato gerador.

A doutrina clássica brasileira interpreta o prazo do § 4º como sendo prazo decadencial. Vejam-se, v.g., autores como Fábio Fanucchi¹⁹, Aliomar Baleeiro²⁰, Rui Barbosa Nogueira²¹ e a jurisprudência de há muito tempo seguem nesta mesma linha. A doutrina mais moderna não destoou, vejam-se por todos, v.g., Luis Eduardo Schoueri²² e Marcus Abraham²³.

Neste sentido, Alberto Xavier sustenta que o art. 150, § 4º pressupõe um pagamento prévio e por isso estabelece um prazo mais curto, tendo como termo inicial a data do pagamento, dado que este fornece, por si só, ao Fisco uma informação suficiente para que permita exercer o controle. E acrescenta que o art. 173, ao contrário, pressupõe não ter havido pagamento prévio e por isso alonga o prazo para o exercício do poder de controle, tendo como termo inicial não a data da ocorrência do fato gerador, mas o exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado.²⁴

O argumento, porém, não convence. Ora, relativamente ao IPTU e ao IPVA, v.g., que são tributos cujo fato gerador ocorre, em regra, em 1º de janeiro de cada exercício, e são lançados de ofício, sujeitando-se, portanto, ao prazo de

¹⁹ FANUCCHI, Fábio. **A decadência e a prescrição em direito tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982, p. 91

²⁰ BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 1996, p. 522-523

²¹ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 326-328.

²² SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 600-608.

²³ ABRAHAM, Marcus. **Curso de direito tributário brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018, p. 263-266.

²⁴ XAVIER, Alberto. **Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 93.

decadência do art. 173, inciso I, do CTN, a Fazenda Pública já possui, em seu banco de dados, até mesmo previamente à ocorrência do fato gerador, todas as informações necessárias à efetivação do lançamento e, mesmo assim, dispõe de um prazo maior do que o do art. 150, § 4º, para lançar o tributo.

E tanto isso é verdade que a própria Emenda Constitucional n. 42, de 2003, excetuou da anterioridade nonagesimal a fixação da base de cálculo desses tributos, de forma que permitisse à Fazendas Públicas municipais, estaduais e distrital, conforme o caso, fixá-la ao final de cada exercício, antes mesmo, portanto, da ocorrência do fato gerador.

Nesse contexto, levando-se em conta, v.g., que o fato gerador do IPTU e do IPVA, de maneira geral, ocorre em 1º de janeiro de cada exercício, a Fazenda Pública disporá de 6 (seis) anos para efetuar o lançamento do imposto, enquanto pela regra do art. 150, § 4º, do CTN, o prazo máximo será, na melhor das hipóteses, de 5 (cinco) anos, podendo ser inferior a isso, sempre que for concedido ao sujeito passivo prazo para pagamento de tributo, o que ocorre na maioria dos casos.

Ademais, se o pagamento antecipado atuasse como mecanismo de controle para influenciar na fixação do prazo decadencial, como sustenta Alberto Xavier, o prazo para a Fazenda Pública lançar o tributo seria tanto menor quanto maior fosse a mora do sujeito passivo em promover o pagamento antecipado do tributo. Dito de outra forma, o lançamento por homologação é a modalidade sobre a qual a administração tributária tem o menor controle (se comparado aos lançamentos direto e por declaração), e justamente neste caso o prazo decadencial seria menor caso houvesse pagamento parcial! Trata-se de um contrassenso que obviamente avilta a estrutura lógica do CTN.

Percebe-se, assim, que não foram razões de controle em que se traduziria o pagamento antecipado que levaram à fixação pelo legislador de

prazo mais curto no art. 150, § 4º, quando comparado ao prazo mais longo do art. 173, inciso I, ambos do CTN.

Mais recentemente, além do pagamento como aspecto material que fixaria o prazo de decadência pelo § 4º, passou-se a discutir outras circunstâncias que tiveram o mesmo efeito (compensação, declaração, etc.). Pela relevância do tema, adiante se discute a forma como a jurisprudência judicial abordou a questão, aprofundando o equívoco decorrente da interpretação do § 4º do CTN como sendo disciplinador de prazo decadencial.

10.1. O equívoco da jurisprudência do superior tribunal de justiça

A 1ª. Seção do Superior Tribunal de Justiça possui entendimento consolidado de que nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, quando houver pagamento antecipado, ainda que parcial, o prazo decadencial para a Fazenda Pública lançar a diferença não recolhida é contado na forma do art. 150, § 4º, e não pela regra do art. 173, inciso I, ambos do Código Tributário Nacional, ou seja, o Fisco disporia de cinco anos contados do fato gerador para efetuar o lançamento.

Tal entendimento foi firmado no julgamento, entre outros, do Recurso Especial 973.733/SC e do Agravo Regimental no Recurso Especial 1.277.854/PR, julgados na sistemática dos recursos repetitivos e que serviram de paradigma para a edição da Súmula n. 555, que tem a seguinte dicção

STJ – Súmula 555: Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Para melhor exposição da questão, transcreve-se a ementa do acórdão proferido no julgamento do AgRg no REsp 1.277.854/PR:

1. A Primeira Seção, conforme entendimento exarado por ocasião do julgamento do Recurso Especial repetitivo 973.733/SC, Rel. Min; Luiz Fux, considera, para a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, a existência, ou não, de pagamento antecipado, **pois é esse o ato que está sujeito à homologação pela Fazenda Pública, nos termos do art. 150 e parágrafos do CTN.**

2. **Havendo pagamento, ainda que não seja integral, estará ele sujeito à homologação**, daí porque deve ser aplicado para o lançamento suplementar o prazo previsto no § 4º desse artigo (de cinco anos a contar do fato gerador). Todavia, não havendo pagamento algum, não há o que homologar, motivo porque deverá ser adotado o prazo previsto no art. 173, I, do CTN. (Grifou-se).

Sem entrar na discussão acerca da existência de declaração ou não, como expressamente alude a referida Súmula 555 (e que leva a outras infundáveis discussões), percebe-se que o Tribunal considerou que, existindo pagamento antecipado, seja de qual valor for, estará ele sujeito à homologação, aplicando-se, por conseguinte, o prazo de cinco anos contados do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º, do CTN, para o Fisco exigir a diferença não recolhida.

Com a devida vênia, tal entendimento mostra-se equivocado, pelas razões a seguir expostas.

O art. 149, inciso V, do CTN determina:

Art. 149. **O lançamento é efetuado e revisto** de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

...

V – quando se comprove omissão ou **inexatidão**, por parte da pessoa legalmente obrigada, **no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte**. (grifamos)

...

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

Como se percebe, prevê expressamente o Código que, havendo pagamento antecipado inexato (insuficiente), deve o Fisco tanto efetuar o lançamento de ofício como promover a revisão de ofício do lançamento. Impende, então, examinar quando é cabível uma ou outra hipótese.

Se a autoridade administrativa constata a insuficiência do pagamento antecipado antes de cinco anos contados do fato gerador, deve recusar a homologação expressa e efetuar o lançamento de ofício pelo valor integral da obrigação tributária, em substituição àquele que deveria operar-se por homologação caso o pagamento antecipado fosse integral, observando, contudo, o contido no art. § 3º, do art. 150, que estipula que o pagamento parcial seja considerado na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição ou graduação da penalidade.

Por outro lado, se o Fisco fica omissos durante cinco contados do fato gerador, o Código, por meio de uma ficção legal, supre a inércia fiscal, e institui um lançamento ficto, que, consoante já exposto, não veicula regra extintiva do direito de exigir a diferença não recolhida, mas sim visa a afastar a decadência que se avizinhava, contada pela regra do art. 173, inciso I, e os efeitos deletérios de sua ocorrência, conforme já consignado. Nesse caso, efetuado um lançamento ficto ao cabo de cinco anos do fato gerador, não há mais que se falar em decadência, porquanto o lançamento terá sido efetuado tempestivamente, ainda que pelo silêncio, sendo legítimo ao Fisco promover a revisão de ofício do lançamento ficto, impropriamente chamada de lançamento suplementar, para exigir a diferença não recolhida, isso no prazo decadencial estipulado no art. 173, inciso I, com amparo no Parágrafo único do art. 149, ambos do CTN.

O reconhecimento de prazo decadencial no § 4º do art. 150 tem diversos efeitos que implicam o enfraquecimento da segurança jurídica e tornam as normas do CTN sem coerência interna, havendo inúmeros casos em que a discussão desses efeitos gerou dúvidas e se desdobrou em interpretações equivocadas que vão contaminando outros aspectos regulados também pelo CTN. À guisa de exemplos, citam-se adiante dois casos decididos pela 1ª T. da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF.

Acórdão nº 9101-002.021

Sessão de 8 de outubro de 2014

EMENTA: IRPJ. PRAZO DECADENCIAL. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. EXISTÊNCIA DE DECLARAÇÃO DE RENDIMENTO CONSTITUTIVA DO CRÉDITO. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO DO IRPJ POR ESTIMATIVA. ARTIGO 150, § 4º DO CTN. APLICAÇÃO DO RECURSO ESPECIAL 973.733/SC CONFORME DETERMINADO PELO ARTIGO 62-A DO REGIMENTO INTERNO DO CARF.

A contagem do prazo decadencial nos casos de lançamento por homologação, quando existe pagamento, bem como declaração prévia do débito, sendo esta capaz de constituir o crédito tributário, deve se dar conforme regra contida no § 4º do artigo 150 do CTN, conforme entendimento pacificado pelo E. Superior Tribunal de Justiça ao julgar o mérito do Recurso Especial nº 973733 / SC, na sistemática dos recursos repetitivos previsto no artigo 543-C do Código de Processo Civil, nos termos do que determina o “caput” do artigo 62-A do Regimento Interno deste E. Conselho Administrativo Fiscal.

Acórdão nº 9101-002.402

Sessão de 16 de agosto de 2016

EMENTA: PEDIDO DE COMPENSAÇÃO. DCTF. HOMOLOGAÇÃO TÁCITA. PRAZO DE 5 ANOS. ARTIGO 150, § 4º, CTN.

O pedido de compensação não analisado no prazo de 5 (cinco) anos considera-se homologado, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. As alterações no artigo 74, pelas Medidas Provisórias nº 66/2002 e 135/2003 e respectivas Leis de conversão, apenas explicitam que o prazo para homologação de compensação é de 5 (cinco) anos, nos termos do Código Tributário Nacional.

11. A RAZÃO PELA QUAL O PRAZO DO ART. 150, § 4º É MAIS CURTO DO QUE O DO ART. 173, INCISO, AMBOS DO CTN

Consolidou-se como verdade absoluta o entendimento de que o CTN trataria da decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário em dois de seus dispositivos, sendo o art. 173, inciso I, “a regra geral”, com prazo mais longo, aplicável aos tributos sujeitos a lançamentos por declaração e de ofício, e o art. 150, § 4º, mais curto, aplicável aos tributos lançados por homologação.

Alberto Xavier afirma que as normas dos arts. 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes.²⁵ Entende-se, todavia, que entre os referidos prazos existe uma relação de continência, estando o prazo do art. 150, § 4º contido no do art. 173, inciso I, ou seja, o art. 150, § 4º, por estipular uma regra instituidora de um lançamento por ficção legal, deveria fixar um marco temporal para que essa ficção legal se operasse, cujo lançamento ficto haveria de ser efetuado, necessariamente, antes de se iniciar o prazo decadencial do prazo do art. 173, inciso I, do CTN, o qual já se encontrava disciplinado como prazo decadencial único no Projeto de Lei de CTN.

Em outras palavras: A regra do art. 150, § 4º trata de lançamento por ficção legal e a do art. 173, de decadência. O prazo do art. 150, § 4º é mais curto justamente para que sempre se operasse a ficção legal no derradeiro dia antes de se verificar a decadência, contada na forma do art. 173, inciso I, do CTN, pois do contrário a homologação tácita perderia toda a sua finalidade, qual seja, a de evitar que ocorresse a decadência por falta de lançamento e ensejasse o direito de repetição de indébito por parte daqueles sujeitos passivo que anteciparam o pagamento do tributo, consoante já assinalado.

Nesse contexto, tomou-se o menor prazo decadencial possível, pela regra do art. 173, inciso I, que é de cinco anos e um dia, o que ocorre com os fatos geradores cujo lançamento se torna possível em 31 de dezembro de determinado exercício. Assim, pela regra do art. 173, inciso I, tem-se prazo decadencial variável entre cinco anos e um dia, quando o lançamento se torna

²⁵ XAVIER, Alberto. **Do lançamento, teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 92-93.

possível em 31 de dezembro, e seis anos, para os tributos em que o lançamento já é possível em 1º de janeiro do mesmo exercício.

Ao estipular que a homologação tácita ocorreria após cinco anos do fato gerador, o § 4º do art. 150, criou um lançamento por ficção legal que se operaria sempre no derradeiro dia antes de se verificar a decadência do art. 173, inciso I, ainda que considerada no seu prazo mínimo (cinco anos e um dia), de forma que permitisse à homologação tácita afastar a decadência que se avizinhava, e da qual decorreriam os efeitos já mencionados anteriormente.

Como bem assinala Schubert, a homologação tácita foi inserida no Código para atender aos interesses da Fazenda Pública²⁶ e, no entanto, o que se conclui é que tal figura foi interpretada pela doutrina e pela jurisprudência em prejuízo dela, pois enxergaram no dispositivo regra de decadência, quando, em verdade, trata-se de lançamento ficto que supre a inércia da Fazenda Pública, e não que a pune pela decadência.

12. CONCLUSÕES

Este estudo demonstrou que o lançamento por homologação se amolda perfeitamente à definição de lançamento contida no art. 142, do CTN, na medida em que o lançamento se destina, entre outros, a apurar o montante do tributo devido (e não o montante do tributo a pagar). Tem-se assim que o pagamento não integra o ato de lançamento, mas apenas o respectivo procedimento, que decorre da ocorrência do fato gerador. Demonstrou-se,

²⁶ MACHADO, Schubert de Farias. Decadência e prescrição. **Pesquisas Tributárias – Nova Série n. 13**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008, p. 357.

também, que a homologação tácita nada mais é do que um lançamento por ficção legal que foi positivada no Código com a finalidade de se evitar a decadência, contada pela regra do art. 173, inciso I, do CTN, o que ensejaria, na ausência de manifestação expressa da Fazenda Pública, o direito de repetição de indébito por parte daqueles sujeitos passivo que anteciparam o pagamento do tributo.

O estudo evidenciou também que a expressão "considera-se definitivamente extinto o crédito", constante do § 4º, do art. 150, do CTN, significa que extinto estará o crédito correspondente ao pagamento antecipado, que segundo o Código, sujeita-se à condição resolutória, a qual, embora com sinais trocados, na visão do Código, é implementada pela homologação. Não está o dispositivo dizendo que estará extinta a obrigação em qualquer caso, de forma que nada mais poderia ser exigido do sujeito passivo. A extinção, que até então era provisória (art. 150, § 1º), torna-se definitiva com a homologação expressa ou tácita (art. 156, inciso VII), não significando que nada mais poderá ser exigido na hipótese de o crédito extinto não corresponder exatamente à obrigação tributária. Nesse caso, efetuado o lançamento por homologação expressa ou tácita, cabível a revisão do lançamento, com amparo no art. 149, inciso V, do CTN, dentro do prazo do art. 173, inciso I. Assim, v.g., se a obrigação tributária é de R\$ 100,00 e o sujeito passivo efetua o pagamento antecipado de R\$ 80,00, o crédito assim constituído pelo lançamento ficto será extinto por R\$ 80,00, mas não a obrigação, que subsistirá pela diferença de R\$ 20,00, que não foi recolhida e, por isso, não foi lançada fictamente, podendo a Fazenda Pública revisar de ofício o lançamento ficto no prazo do art. 173, I.

Buscou-se, por fim, demonstrar, também, que a relação entre os prazos do art. 173, inciso I, e do art. 150, § 4º, ambos do CTN, é de continência, estando este contido naquele, na medida em o segundo é menor justamente para

que o lançamento por ficção legal ocorresse sempre no derradeiro dia antes de se verificar a decadência segundo a regra do art. 173, inciso I. Os dispositivos tratam, portanto, de matérias distintas: O § 4º, do art. 150, trata de um lançamento por ficção legal e o art. 173, inciso I, institui regra de decadência. Dispondo o primeiro de lançamento ficto ao cabo de cinco anos, essa ficção legal haveria de ocorrer sempre antes do menor prazo decadencial possível (cinco anos e um dia), sem o que a figura da homologação tácita perderia o sentido, pois não atenderia aos fins para os quais foi instituída.

Em decorrência, a decadência tributária, independentemente da modalidade do lançamento tributário, é sempre regida pelo art. 173 do CTN, sem a interferência de qualquer atividade ou comportamento do contribuinte relativo à satisfação das obrigações tributárias correspondentes.

13. REFERÊNCIAS

- ABRAHAM, Marcus. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2018.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- BALEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed., rev. e at. por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1996.
- BORGES, José Souto Maior. **Lançamento Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 1999.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- DERZI, MISABEL ABREU MACHADO. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1999.
- FANUCCHI, FÁBIO. **A Decadência e a Prescrição em Direito Tributário**. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.
- MACHADO, Schubert de Farias. **Decadência e Prescrição**. Pesquisas Tributárias - Nova Série – 13.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de Direito Tributário**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 1989.
- PAES, P. R. Tavares. **Comentários ao Código Tributário Nacional**. 5ª ed. rev. at. São Paulo: RT. 1996.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2016.
- SAMPAR. Marcos Donizeti. Tributos sujeitos a lançamento por homologação, prazo de vencimento e decadência. São Paulo, **Revista Dialética de Direito Tributário** n. 53, fev. 2000.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e Prescrição no Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 4ª. Edição. 2011.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- XAVIER, Alberto. **Do Lançamento, Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1998.