

**ALEXANDRE MALDI DIAS**

**ANÁLISE SOBRE A OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA NOS TRIBUTOS SUJEITOS  
AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

**SÃO PAULO**  
**2009**  
**ALEXANDRE MALDI DIAS**

**ANÁLISE SOBRE A OCORRÊNCIA DA DECADÊNCIA NOS TRIBUTOS SUJEITOS  
AO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

**Monografia apresentada ao Curso de  
Especialização Telepresencial e Virtual em  
Direito Tributário, na modalidade Formação  
para o Mercado de Trabalho, como requisito  
parcial à obtenção do grau de especialista em  
Direito Tributário.**

**Universidade do Sul de Santa Catarina -  
UNISUL  
Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes - REDE LFG**

**Orientador: Prof. Hercílio Emerich Lentz**

## **TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE**

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que assumo total responsabilidade pelo aporte ideológico e referencial conferido ao presente trabalho, isentando a Universidade do Sul de Santa Catarina, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, as Coordenações do Curso de Especialização Telepresencial e Virtual em Direito Tributário, a Banca Examinadora e o Orientador de todo e qualquer reflexo acerca da monografia.

Estou ciente de que poderei responder administrativa, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado do trabalho monográfico.

São Paulo, 25 de maio de 2009.

**ALEXANDRE MALDI DIAS**

São Paulo, 25 de maio de 2009.

## **DEDICATÓRIA**

**À minha família que é a razão da minha existência.**

## **AGRADECIMENTOS**

**Aos mestres.**

## **Epígrafe**

Nunca ande pelo caminho traçado, pois ele conduz somente até onde os outros foram.

(Alexandre Graham Bell)

## **RESUMO**

A proposta final deste trabalho é a análise do conceito de obrigação tributária, lançamento e suas formas de ocorrência, bem como da possibilidade da ocorrência da decadência do direito potestativo de o fisco efetuar o lançamento do crédito tributário no lançamento por homologação.

### **Palavras-chave:**

Obrigação tributária. Decadência. Lançamento por homologação.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>9</b>
<b>CAPÍTULO 1 – DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 2 – DO LANÇAMENTO</b>	<b>12</b>
<b>CAPÍTULO 3 – DOS TIPOS DE LANÇAMENTO</b>	<b>16</b>
<b>CAPÍTULO 4 – DAS REGRAS DA DECADÊNCIA PERANTE OS DIVERSOS TIPOS DE LANÇAMENTO</b>	<b>17</b>
<b>CAPÍTULO 5 – DISTINÇÃO ENTRE LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO E LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO</b>	<b>34</b>
<b>CAPÍTULO 6 – A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR</b>	<b>35</b>
<b>CAPÍTULO 7 – DOS TERMOS INICIAL E FINAL DO PRAZO DECADENCIAL</b>	<b>37</b>
<b>CONCLUSÕES</b>	<b>44</b>
<b>REFERÊNCIAS</b>	<b>46</b>

## INTRODUÇÃO

Como cediço, a ciência do direito não é exata.

Por vezes, determinadas discussões que se mostravam decididas, definidas e às vezes até esquecidas, voltam à tona, tomando rumo totalmente diverso do que restou pacificado em nossos tribunais.

Assim, questões que já tinham respostas definitivas, passam a se tornar questões de ampla controvérsia.

Após vários anos de discussões, assente o entendimento de que o prazo da decadência nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação seria de 5 anos, sem a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN.

Contudo, neste ano tal discussão foi ressuscitada e trazida novamente aos protocolos judiciais, com manifestação, inclusive, do Superior Tribunal de Justiça.

Destarte, resta o questionamento:

É possível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação?

## DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A obrigação tributária, segundo o parágrafo primeiro do art. 113 do CTN, surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade pecuniária. Com ele, extingue-se o crédito decorrente.

O conceito de fato gerador é trazido em conjunto pelos artigos 114 e 115 do mesmo diploma, sendo o da obrigação principal a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Quanto à obrigação acessória, traduz-se na prática ou abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Sacha Calmon Navarro Coelho, discutindo a obrigação tributária, ministra:

“O dever de pagar tributos, igualmente, somente surge porque a lei elege determinados eventos como geradores de obrigações tributárias se e quando ocorrem no mundo (‘se fores proprietário de imóvel urbano, terás que pagar o imposto predial e territorial urbano ao município da situação do bem’), tudo conforme o princípio da imputação, que vem a ser atribuir dadas conseqüências a certos fatos e atos a priori previstos (...) Na terminologia do Código, a obrigação tributária principal nasce da ocorrência de um fato, por isso jurígeno, previamente descrito na lei, acontratual e lícito”.

Vê-se, portanto, que o surgimento do dever de recolher imposto está intimamente ligado ao fato gerador. Quanto a este elemento, o mestre dissecou o conceito do art. 114, extraíndo dele dois desdobramentos: a) a descrição de uma situação jurígena; b) o fato gerador como ocorrido no mundo real, ou a própria situação jurígena. Por essas razões é que doutrinadores como Geraldo Ataliba<sup>2</sup> propõem que o

---

1. Curso brasileiro de direito tributário, 1999, pp. 580/1.

2. Hipótese de incidência tributária, 2002, 6ª Ed., 3ª Tir., Malheiros.

fato gerador se desdobre em hipótese de incidência - a situação abstratamente descrita na lei, e fato imponible - quando da efetiva ocorrência da situação hipotética.

Esse fato imponible, segundo o art. 116 do CTN, traduz-se tanto numa situação de fato, em que se verifiquem as relações de causa e efeito que fazem surgir a obrigação tributária. Noutro sentido, o fato gerador pode ser vislumbrado por uma ficção jurídica, desde a sua constituição.

O artigo 117 do Código Tributário prevê as condições resolutive e suspensiva da ficção jurídica. No primeiro caso, ocorre desde o momento de sua implementação; no segundo, desde o momento da prática do ato ou celebração no negócio.

O dispositivo deve ser aplicado em conjunto com os artigos 114 a 119, submetendo o primeiro a evento futuro e incerto.

A segunda hipótese é tratada no art. 105 do mesmo diploma como fato gerador pendente, remetendo às condições do art. 116.

As noções de obrigação tributária, fato gerador e as condições para sua implementação levam-nos ao desfazimento de uma concepção errônea oriunda de boa parte da doutrina de que a obrigação e conseguinte crédito tributário somente se constituem com o lançamento. A confusão é proporcionada pelo próprio texto legal. No artigo 142 do CTN, tem-se o lançamento com o procedimento administrativo pelo qual se verifica 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. O parágrafo único complementa que é ato vinculado e obrigatório, sob pena de responsabilidade funcional.

A leitura sistêmica da lei tributária aponta para a realidade de que o tributo devido com o fato gerador, o qual, como mencionado acima, pode ocorrer por uma situação real ou uma ficção jurídica. Desde aquele momento surge o dever do contribuinte. Essa é a sistemática concernente à maioria dos tributos.

Prevê o caput do artigo 150 que tal tipo de ato administrativo ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa. E arremata que a extinção do crédito está condicionada a verificação pela autoridade administrativa.

## **DO LANÇAMENTO**

O lançamento é ato administrativo, ou seja, ele aplica a lei, não a sendo, não podendo, pois, criar o crédito a ser pago pelos sujeitos passivos da obrigação. Inequivocamente, dispõe o art. 144 do CTN que o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador da obrigação e rege-se pela lei então vigente, ainda que posteriormente modificada ou revogada.

A análise em paralelo dos conceitos geral e específico de lançamento demonstram que não se deve considerar a hipótese do art. 150 dentro do sistema de lançamento. Por essa razão, a prescrição e a decadência desse tipo de lançamento devem ser analisadas de forma isolada.

A notória contradição entre os institutos é analisada de forma bastante incisiva por Paulo de Barros Carvalho:

“A conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso dispendar muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do

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

(...)

Quando é que o funcionário da Fazenda lavra a homologação? Exatamente quando não pode celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento. E por que o agente público exara o lançamento? Precisamente porque não pode realizar o ato jurídico administrativo de homologação. Eis a prova. Lançamento e homologação de lançamento são realidades jurídicas antagônicas, não podendo subsistir debaixo do mesmo epíteto”.

Alberto Pinheiro Xavier<sup>4</sup> leciona que na figura do lançamento por homologação não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, que faz constituir e extinguir a obrigação tributária independentemente daquele ato jurídico. E complementa:

“Sendo como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque ‘faz nascer a ação executiva, criando para o credor o direito de a promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de

---

<sup>4</sup> Alberto Xavier, Do Lançamento - teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário, Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 568.

exercer a sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva...”

Sacha Calmon<sup>5</sup> aponta para a impropriedade do termo sob dois aspectos: a) a “antecipação de pagamento” significa que o pagamento é anterior ao lançamento. Somente cria um comodismo à Fazenda Pública para que possa fiscalizar quando e quantas vezes quiser o contribuinte no intervalo de cinco anos; b) A homologação - que é do pagamento e não do lançamento - não é condição. O lançamento é ato obrigatório e não incerto. Ressalta, nesse aspecto, a impropriedade do termo, visto que a Fazenda confere o status de homologado a um pagamento sobre o qual restou inerte.

As idéias acima defendidas representam: a) que não há lançamento por homologação, porque o contribuinte paga o tributo antes da verificação do Fisco; b) a homologação é do pagamento, não do lançamento.

Daí em diante, para estudarmos a aplicação da prescrição e da decadência tributárias, faz-se necessário entender: a) que a decadência do Fisco é do direito de lançar, após cinco anos, e não de exigir o crédito tributário, já satisfeito; b) os lapsos prescricional e decadencial para o contribuinte se insurgir contra o pagamento começa a contar do pagamento e não da homologação, expressa ou tácita.

Dessa forma, só se pode falar em homologação quando houver o pagamento, razão pela qual conclui-se, de plano, que sem o pagamento não há o que homologar.

O art. 142 do Código Tributário Nacional define lançamento como sendo 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".

O Código Tributário Nacional adotou sistemática na qual obrigação e

---

5. Curso brasileiro de direito tributário, 1999, pp. 580/1

crédito possuem peculiaridades que lhes são próprias. Na esfera do Direito Tributário, a primeira tem seu nascimento no momento em que ocorre o fato hipoteticamente descrito na norma de tributação. O segundo nasce através do lançamento, que liquida e acerta a obrigação respectiva, adicionando-lhe exigibilidade.

Por conta disso, a doutrina vê no lançamento dupla eficácia ao adicionar exigibilidade a uma relação jurídica preexistente, seus efeitos são meramente declaratórios desta. Entretanto, ao constituir o crédito tributário, seus efeitos são constitutivos. Esclarecedora a lição de Hugo de Brito Machado<sup>7</sup>:

"A natureza jurídica do lançamento já foi objeto de grandes divergências doutrinárias. Hoje, porém, é praticamente pacífico o entendimento segundo o qual o lançamento não cria direito. Seu efeito é simplesmente declaratório. Entretanto, no Código Tributário Nacional o crédito tributário é algo diverso da obrigação tributária. Ainda que, em essência, crédito e obrigação sejam a mesma relação jurídica, o crédito é um momento distinto. É um terceiro estágio na dinâmica obrigacional tributária. E o lançamento é precisamente o procedimento administrativo de determinação do crédito tributário. Antes do lançamento existe a obrigação. A partir do lançamento surge o crédito.

O lançamento, portanto, é constitutivo do crédito tributário, e apenas declaratório da obrigação correspondente."

Assim, em relação à obrigação tributária, o lançamento é regido pela lei

---

6 Invocando a doutrina de Pontes de Miranda quanto a classificação das relações jurídicas conforme o seu grau de eficácia (mínimo, médio ou máximo), ainda antes de elaborado o CTN, Alfredo Augusto Becker descreveu com precisão a natureza e a finalidade do lançamento, considerado por ele como a operação pela qual uma relação jurídica de grau mínimo transmuda-se em relação jurídica de grau máximo, conferindo não apenas um direito, mas também uma pretensão (direito exigível) e uma ação ao sujeito ativo respectivo. Em toda e qualquer relação jurídica há lançamento, que, contudo, não passa de operação psicológica efetuada de modo instantâneo por quem observa ou aplica a norma, ao constatar a sua incidência. No âmbito do direito tributário, por expressa disposição legal, essa fenomenologia é quebrada, e o lançamento constitui operação jurídica sem a qual a obrigação tributária não se torna exigível. (Alfredo Augusto Becker, Teoria Geral do Direito Tributário, 3ª ed., Lejus, 1998, p. 357).

7 Hugo de Brito Machado, Curso de Direito Tributário, 19ª ed., 2ª tiragem, São Paulo: Malheiros, 2001, p. 143.

vigente ao tempo em que ocorrido o fato gerador respectivo, porquanto foi nesse momento que a relação jurídica nasceu. Já no que diz respeito aos aspectos formais do lançamento, e especialmente aos efeitos deste sobre a obrigação preexistente, aplicável é a legislação vigente ao tempo em que constituído o crédito tributário, salvo para o efeito de atribuir responsabilidade tributária a terceiros, porque, nesse caso, estaria havendo uma mudança em elemento essencial da relação jurídica.

Observando a atividade da Administração, verificaremos que é bastante frequente a prática ordenada de sucessivas operações que culminam na formação de um ato final por ela colimado, através do qual manifesta sua vontade em relação a si mesma, bem como em relação aos administrados.

Nada obstante a natureza de ato administrativo atribuída ao lançamento, deve-se atentar ao fato de que a doutrina e o próprio CTN, por vezes empregam indistintamente a expressão lançamento para batizar o ato de constituição do crédito tributário, o procedimento que antecede a esse ato, o processo administrativo de controle da legalidade do mesmo e, por vezes, o conjunto formado por essas três realidades.

Podemos conceituar o lançamento como sendo o ato administrativo por meio do qual a autoridade competente, após verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular ou, por outra forma, definir o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível, constitui o crédito tributário.

## **DOS TIPOS DE LANÇAMENTO**

Na Seção II, do Capítulo II, do Título III, contempla o Código Tributário Nacional as diversas modalidades de lançamento, quais sejam: por declaração, de ofício e por homologação.

Caracteriza-se o lançamento por declaração, segundo o art. 147, quando as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, são prestadas à autoridade administrativa pelo sujeito passivo ou por terceiro. Em face dessas informações, a autoridade determina o montante do tributo devido e então notifica o

sujeito passivo para pagá-lo ou impugná-lo. São exemplos de tal modalidade os lançamentos do ITBI e ao ITCD, para cuja apuração o contribuinte presta necessariamente informações ao fisco quanto à existência, localização, dimensão ou valor dos bens sobre os quais incidem, embora tais informações fiquem sujeitas ao controle administrativo, principalmente no que tange à avaliação dos bens.

O lançamento de ofício, por seu turno, é aquele efetuado pela autoridade administrativa sem que se faça necessária qualquer iniciativa ou participação do contribuinte, conforme previsto no art. 149 do CTN. Embora existam alguns tributos cujo lançamento sempre se opera por esta modalidade, como e o caso do IPTU, é importante destacar que todo e qualquer tributo pode ser objeto de um lançamento de ofício. Os tributos lançados por declaração ou por homologação, na hipótese de omissão, imprecisão ou falsidade da declaração entregue pelo contribuinte, por exemplo, podem ser objeto de lançamento de ofício.

Já o lançamento por homologação ocorre nos casos em que o contribuinte realiza toda a atividade de apuração dos dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do tributo a qualquer manifestação do Fisco sobre essa apuração. Concordando com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, o fisco a homologará, se exata, ou procederá ao lançamento de ofício em caso contrário.

## **DAS REGRAS DA DECADÊNCIA PERANTE OS DIVERSOS TIPOS DE LANÇAMENTO**

Como já citado, a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (I) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (II) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de

tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (III) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (IV) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (V) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior.<sup>8</sup>

Forçoso assinalar que Eurico Marcos Diniz de Santi alude ainda à decadência extintiva do crédito tributário (artigo 156, V, do CTN), hipótese em que o crédito tributário é constituído extemporaneamente, vale dizer, o lançamento ou o ato de formalização do particular que lhe serve de suporte ocorre após o decurso do prazo decadencial do direito de o Fisco lançar.

Nada obstante, impende ressaltar que as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com *dies a quo* diversos.

I - regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado.

Nas hipóteses em que não há o pagamento antecipado e sem a ocorrência de fraude ou simulação, no lançamento de ofício ou por declaração, aplica-se a regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional.

Assim, conta-se o prazo a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Aqui verificamos que o sujeito passivo não efetuou nenhum pagamento, até mesmo aquele tributo que por ventura declarou devido e não recolheu. Neste caso, o fisco não tem o que homologar. Por isso, dilata-se o prazo para o fisco efetuar o lançamento de ofício ou notificar o sujeito passivo, no caso de lançamento por declaração.

---

8 .In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163210

Nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócuetes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, o termo inicial da contagem do prazo decadencial é a aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN, nada obstante a existência de doutrina majoritária segundo a qual "a notificação feita após iniciado o prazo decadencial prescrito no art. 173, I, do CTN, não interrompe, nem suspende o prazo".<sup>9</sup>

Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Código Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício".<sup>10</sup>

Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei

---

9. *In* Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho, Coordenador Eurico Marcos Diniz de Santi, Capítulo V - Decadência e Prescrição em Matéria Tributária, de autoria de Christine Mendonça, pág. 663).

10. *In* Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170).

o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal do mencionado dever instrumental, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar que "o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal.

II - regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado;

Em todas as vezes que a Fazenda Pública, antes do primeiro dia do exercício seguinte, notificar o sujeito passivo para apresentar seus livros e documentos com o objetivo de proceder ao lançamento, o prazo decadencial começará a contar a partir do recebimento da referida notificação.

III - regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida;

De acordo com o artigo 150, parágrafo 4º. do Código Tributário Nacional, nos casos de lançamento por homologação, onde há o pagamento antecipado do tributo, conta-se o prazo decadencial, de 5 anos, a partir da ocorrência do fato gerador. Após esse prazo, considera-se tacitamente homologado o lançamento.

Segundo o parágrafo 1º do citado artigo, "o pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação ao lançamento", notamos que a chamada condição resolutória, ou seja,

algo que deve ser resolvido, produzirá efeitos até que se realize tal condição, evento futuro e incerto.

Destarte, uma vez antecipado o pagamento, restará extinto o crédito tributário, nos termos do artigo 156, VII, do Código Tributário Nacional. Contudo, referido pagamento está sujeito à homologação, expressa ou tácita, realizada pela autoridade administrativa, que verificará se os valores foram suficientes, lançando a diferença se por ventura houver.

O colendo STJ tem se pronunciado no sentido de que o prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.

Nessa linha de entendimento, cabe transcrever a orientação consagrada no voto-vista proferido pelo Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento dos EREsp 572.603/PR, *in verbis*:

"2. Em relação ao prazo decadencial para efetuar o lançamento tributário, a regra geral é a do art. 173, I, do CTN, segundo a qual 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'. Todavia, há regra específica para os casos de tributo sujeito a lançamento por homologação, que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa'. Em tais casos, havendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para

o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos, a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN.

(...)

Assim se decidiu, entre outros, nos seguintes julgados: ERESP 101.407/SP, 1ª Seção, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, 1ª Seção, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, 1ª Seção, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003; AGRESP 178.308/SP, 1ª Turma, Min. Francisco Falcão, DJ de 30.09.2002; RESP 183.603/SP, 2ª Turma, Min. Eliana Calmon, DJ de 13.08.2001. Lê-se no voto condutor do primeiro precedente citado:

'Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de 'cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador'.

A incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo.

Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, porque lhe faltará objeto; o controle fiscal tem por objeto, sempre, o pagamento antecipado do tributo, resultando ou na respectiva homologação ou no lançamento de ofício das diferenças eventualmente devidas.

Aí a constituição do crédito tributário deve observar não mais o artigo 150, § 4º, mas o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, tal como já decidia a jurisprudência do Tribunal Federal de Recursos, consolidada na Súmula nº 219, a saber:

'Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador.'

O enunciado é casuísta, na medida em que se refere a contribuições previdenciárias, mas o princípio nele estabelecido abrange todos os tributos lançados por homologação, neste gênero incluído o ICMS.

É a orientação também defendida em doutrina:

'Há uma discussão importante acerca do prazo decadencial para que o Fisco constitua o crédito tributário relativamente aos tributos sujeitos a lançamento por homologação. Nos parece claro e lógico que o prazo deste § 4º tem por finalidade dar segurança jurídica às relações tributárias da espécie. Ocorrido o fato gerador e efetuado o pagamento pelo sujeito passivo no prazo do vencimento, tal como previsto na legislação tributária, tem o Fisco o prazo de cinco anos, a contar do fato gerador, para emprestar definitividade a tal situação, homologando expressa ou tacitamente o pagamento realizado, com o que chancela o cálculo realizado pelo contribuinte e que supre a necessidade de um lançamento por parte do Fisco, satisfeito que estará o respectivo crédito. É neste prazo para homologação que o Fisco deve promover a fiscalização, analisando o pagamento efetuado e, entendendo que é insuficiente, fazendo o lançamento de ofício através da lavratura de auto de infração, em vez de chancelá-lo pela homologação. Com o decurso do prazo de cinco anos contados do fato gerador, pois, ocorre a decadência do direito do Fisco de lançar eventual diferença. A regra do § 4º deste art. 150 é regra especial relativamente à do art. 173, I, deste mesmo Código. E, em havendo regra especial, prefere à regra geral. Não há que se falar em aplicação cumulativa de ambos os artigos.' (Leandro Paulsen, Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência, Ed. Livraria do Advogado, 6ª ed., p. 1011).

'Ora, no caso da homologação tácita, pela qual se aperfeiçoa o lançamento, o CTN estabelece expressamente prazo dentro do qual se deve considerar homologado o pagamento, prazo que corre contra os interesses fazendários, conforme § 4º do art. 150 em análise. A consequência – homologação tácita, extintiva do crédito – ao transcurso in

albis do prazo previsto para a homologação expressa do pagamento está igualmente nele consignada' (Misabel A. Machado Derzi, Comentários ao CTN, Ed. Forense, 3ª ed., p. 404)

3. Na hipótese dos autos, tendo havido o pagamento do tributo considerado devido pelo contribuinte (fl. 201), deve ser aplicada, na forma da fundamentação, a norma do art. 150, § 4º, do CTN. Com isso, ocorrido o fato gerador em 31.12.1991, ter-se-ia por consumada a decadência em 31.12.1996 — muito antes, portanto, da lavratura do auto de infração impugnado nos presentes autos, referente a diferenças apuradas pelo Fisco, em 06.12.1999." (EREsp 572.603/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 5.9.2005)

Verifica-se, pois, que o entendimento jurisprudencial consagrado no STJ é no sentido de que, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo decadencial de que dispõe o Fisco para constituir o crédito tributário é de cinco anos, contados a partir do fato gerador.

A propósito, os seguintes precedentes:

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

2. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e 'opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.

3. No caso concreto, não houve antecipação do pagamento referente à contribuição previdenciária. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

4. Recurso especial a que se nega provimento." (REsp 550.561/SP, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 10.4.2006, grifou-se)

#### "TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. TERMO INICIAL.

1. O crédito tributário constitui-se, definitivamente, em cinco anos, porquanto mesmo que o contribuinte exerça o pagamento antecipado ou a declaração de débito, a Fazenda dispõe de um quinquênio para o lançamento, que pode se iniciar, sponte sua, na forma do art. 173, I, mas que de toda sorte deve estar ultimado no quinquênio do art. 150, § 4º.

2. A partir do referido momento, inicia-se o prazo prescricional de cinco anos para a exigibilidade em juízo da exação, implicando na tese uniforme dos cinco anos, acrescidos de mais cinco anos, a regular a decadência na

constituição do crédito tributário e a prescrição quanto à sua exigibilidade judicial.

3. Inexiste, assim, antinomia entre as normas do art. 173 e 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

4. Deveras, é assente na doutrina: 'a aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173, o que conduz a adicionar o prazo do artigo 173 - cinco anos a contar do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido praticado - com o prazo do artigo 150, § 4º - que define o prazo em que o lançamento poderia ter sido praticado como de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador. Desta adição resulta que o dies a quo do prazo do artigo 173 é, nesta interpretação, o primeiro dia do exercício seguinte ao do dies ad quem do prazo do artigo 150, § 4º.

A solução é deplorável do ponto de vista dos direitos do cidadão porque mais que duplica o prazo decadencial de cinco anos, arraigado na tradição jurídica brasileira como o limite tolerável da insegurança jurídica.

Ela é também juridicamente insustentável, pois as normas dos artigos 150, § 4º e 173 não são de aplicação cumulativa ou concorrente, antes são reciprocamente excludentes, tendo em vista a diversidade dos pressupostos da respectiva aplicação: o art. 150, § 4º aplica-se exclusivamente aos tributos 'cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa'; o art. 173, ao revés, aplica-se aos tributos em que o lançamento, em princípio, antecede o pagamento.

(...)

A ilogicidade da tese jurisprudencial no sentido da aplicação concorrente dos artigos 150, § 4º e 173 resulta ainda evidente da circunstância de o § 4º do art. 150 determinar que considera-se 'definitivamente extinto o crédito' no término do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador. Qual seria pois o sentido de acrescer a este prazo um novo prazo de decadência do direito de lançar quando o lançamento já não poderá ser efetuado em razão de já se encontrar 'definitivamente extinto o

crédito'? Verificada a morte do crédito no final do primeiro quinquênio, só por milagre poderia ocorrer sua ressurreição no segundo.' (Alberto Xavier, Do Lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1998, 2ª Edição, p. 92 a 94).

5. Na hipótese, considerando-se a fluência do prazo decadencial a partir de 01.01.1991, não há como afastar-se a decadência decretada, já que a inscrição da dívida se deu em 15.02.1996.

6. Embargos de Divergência rejeitados." (EREsp 276.142/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Luiz Fux, DJ de 28.2.2005)

"TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ICMS. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CRÉDITO FAZENDÁRIO. PRAZO DECADENCIAL.

1. Tratam os autos de embargos de divergência de autoria do Estado de São Paulo objetivando a desconstituição de acórdão proferido pela 2ª Turma desta Corte que, em sede de recurso especial, exarou entendimento na linha de que, não havendo o pagamento antecipado do tributo sujeito a lançamento por homologação, ou havendo prova de fraude, dolo ou simulação, tem incidência a regra do art. 173, I, do CTN, para a decadência, ou seja, um quinquênio contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Traz como divergente aresto oriundo da 1ª Seção (EREsp 178.526/SP, Rel. Min. Milton Luiz Pereira, DJU 11/03/2002) que consignou que, nos casos de lançamento por homologação, a verificação do termo inicial da decadência deve ser feita por meio da análise conjunta dos arts. 173, I, e 150, § 4º, do CTN, perfazendo um total de dez anos para a Fazenda constituir o crédito tributário a partir da data do fato gerador.

2. Conforme já decidiu a egrégia Primeira Seção desta Corte, o prazo decadencial do direito de constituir o crédito tributário, na hipótese de tributos sujeitos a lançamento por homologação, rege-se pelo art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, ou seja, será de cinco anos a contar da

ocorrência do fato gerador (REsp 184.262/SP, Rel. Min. Francisco Falcão, DJU 27.09.2004).

3. Embargos de divergência improvidos, prevalecendo o entendimento do acórdão embargado." (REsp 432.984/SP, 1ª Seção, Rel. Min. José Delgado, DJ de 13.6.2005, grifou-se)

"PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO RECORRIDO ASSENTADO SOBRE FUNDAMENTAÇÃO DE NATUREZA CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. TERMO INICIAL: (A) PRIMEIRO DIA DO EXERCÍCIO SEGUINTE AO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR, SE NÃO HOUVE ANTECIPAÇÃO DO PAGAMENTO (CTN, ART. 173, I); (B) FATO GERADOR, CASO TENHA OCORRIDO RECOLHIMENTO, AINDA QUE PARCIAL (CTN, ART. 150, § 4º). PRECEDENTES DA 1ª SEÇÃO.

1. Não pode ser conhecido o recurso especial na parte em que aponta ofensa ao art. 45 da Lei 8.212/91, porque o acórdão recorrido, ao reconhecer a inconstitucionalidade do dispositivo, assenta, no ponto, sobre fundamentação de índole constitucional, cujo reexame é reservado ao Supremo Tribunal Federal.

2. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual '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'.

3. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, 'ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa' e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa' —, há regra

específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes da 1ª Seção: ERESP 101.407/SP, Min. Ari Pargendler, DJ de 08.05.2000; ERESP 279.473/SP, Min. Teori Zavascki, DJ de 11.10.2004; ERESP 278.727/DF, Min. Franciulli Netto, DJ de 28.10.2003.

4. No caso concreto, não houve antecipação do pagamento referente à contribuição previdenciária. É aplicável, portanto, conforme a orientação acima indicada, a regra do art. 173, I, do CTN.

5. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, improvido." (REsp 548.043/CE, 1ª Turma, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 17.4.2006, grifou-se)

#### “TRIBUTÁRIO. DECADÊNCIA. TRIBUTOS SUJEITOS AO REGIME DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.

Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos.” (EREsp 101.407/SP, 1ª Seção, Rel. Min. Ari Pargendler, DJ de 8.5.2000, grifou-se)

IV - regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória;

Quando o fisco toma ciência da ocorrência de ilícito tributário, assim praticado pelo sujeito passivo, deverá fazer-lhe uma notificação formalizando-o. A partir daí, conta-se o prazo decadencial.

De acordo com o artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário, se o fisco não realizar o lançamento dentro de 5 anos da notificação, não poderá mais fazê-lo, havendo a homologação tácita do pagamento antecipado.

Se não houver o pagamento antecipado no caso de dolo, fraude ou simulação, inicia-se a contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o fisco tomou ciência do ilícito, ou seja, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, a notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como *dies a quo* do prazo quinquenal, regra que configura ampliação do lapso decadencial, *in casu*, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, *in obra citada*, pág. 19).

V - regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior;

Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da quinta e última regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória.

Para uma parte da doutrina, estamos diante de uma hipótese de interrupção do prazo decadencial, posto que se recomeça a contagem do prazo desde o zero, ou seja, considerar-se-á tratar-se de um reinício, de um novo prazo. Para outra

parte da doutrina seria inadmissível a interrupção do prazo decadencial baseando-se em conceitos estabelecidos no Direito Civil.

Acerca da divergência doutrinária sobre a possibilidade ou não de interrupção do prazo decadencial no âmbito do Direito Tributário, parte dela se posiciona pela negativa, ao afirmar que o prazo decadencial não se interrompe, nem se suspende. Tal posicionamento parte de pressupostos equivocados. O primeiro deles é o de querer que a interpretação construída com base no direito privado seja aplicável ao enunciados do direito tributário, já o segundo é o de negar que temos mais de uma regra decadencial.

Lembramos que o direito positivo é objeto da nossa descrição, assim se ele prescreve que a decisão anulatória de lançamento anterior reinicia a contagem do prazo decadencial, poderia a Ciência do Direito negar tal enunciado?

Nesse sentido explica Paulo de Barros Carvalho,<sup>11</sup> “...nada custaria à doutrina reconhecer que a decadência, no direito tributário, oferece aspectos estruturais que não se compaginam, por inteiro, com os do direito privado”.

Segundo Luciano Amaro,<sup>12</sup> “o dispositivo comete um dislate. De um lado, ele, a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão porque o prazo não flui da pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo). De outro, o dispositivo é de uma irracionalidade gritante. Quando muito, o sujeito ativo poderia ter a devolução do prazo que faltava quando foi praticado o ato nulo”.

Assim, se a causa extintiva do crédito tributário não é capaz de atingir a obrigação correspondente, conforme artigo 140 do Código Tributário Nacional, é possível que a Fazenda estabeleça um novo prazo, inteiro, para que possa efetuar o lançamento.

---

11. *in* Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2004, 16ª edição.

12. *in* Direito Tributário Brasileiro, AMARO, Luciano, 7ª. Ed. Atual. São Paulo: Saraiva, 2001, p. 392.

Dessa forma, quando do julgamento que atribua nulidade formal na constituição do crédito tributário, torna-se possível emitir novo lançamento fiscal dos mesmos créditos tributários já lançados, anteriormente, nos autos de infração anulados, respeitado o prazo decadencial estipulado no artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

A jurisprudência administrativa e doutrina tem se manifestado no sentido de que as nulidades no processo administrativo tributário não se resumem àquelas dispostas expressamente na legislação. Assim, alguns autores acrescentam às hipóteses de nulidade e notificação feita por edital, quando a repartição conhecia o domicílio do sujeito passivo ou nos casos de intimação feita em desacordo com decisão de primeira instância administrativa.

Ainda, podemos esclarecer que a incompetência da autoridade para a prática do ato, os vícios de forma, o cerceamento de defesa, bem como a desobediência a disposto expresso em lei são descumprimentos de requisitos essenciais, e os atos processuais deles derivados são considerados nulos, devendo tal nulidade ser reconhecida de ofício. Porém, não há impedimento para que se possa autorizar a sua repetição, observando-se, logicamente, o que prevê o artigo 173, II, do Código Tributário Nacional.

No processo administrativo tributário notamos que o efeito produzido pela decretação de nulidade *ex nunc* nunca retroage. Assim, só atinge os atos praticados a partir daquele momento e nunca aos anteriores. A declaração de nulidade é um dever da própria administração que praticou o ato, devendo ser declarada de ofício.

Muitas vezes, a nulidade não vicia tanto o processo a ponto de torná-lo imprestável. É o caso da nulidade formal sanável, a qual seria passível de posterior alteração desde que promovido o necessário saneamento do respectivo vício formal. Como exemplo clássico, temos aquele em que o fiscal coloca no processo nova prova e não da ciência ao sujeito passivo.

Nesta hipótese o julgado da primeira instância poderá sanar a nulidade determinando que o fiscal dê ciência ao sujeito passivo e determinando um novo prazo para ele se defender.

Também no caso de incompetência da autoridade que praticou o ato, há a possibilidade de saneamento, tendo em vista que o ato poderá vir a ser praticado pela autoridade competente, respeitando-se o prazo decadencial.

Tal saneamento são os atos anuláveis que não importam em nulidade. Seriam as incorreções, omissões ou falhas não resultantes de vício que atinjam a essência do ato. Assim, só é possível a correção do ato quando este acarretar prejuízo ao sujeito passivo sem que este lhe tenha dado causa ou quando forem determinantes na solução do litígio.

A importância na diferenciação entre a nulidade de direito material e a nulidade de direito processual é que a nulidade de direito material e a nulidade de direito material deve arguida pelas partes, ou em processo próprio, enquanto que a nulidade de direito processual pode e deve ser declarada de ofício pela Administração, que deve procurar salvar o processo sanando seus vícios.

No caso de nulidade de decisão, observamos que esta é sanável por princípio, pois há a possibilidade de a autoridade competente vir a apreciar a questão.

Assim, diante de uma situação em que o lançamento de ofício foi efetuado, o sujeito passivo apresentou impugnação ou a fazenda espontaneamente se manifesta decidindo anular referido lançamento por conter vício formal. A partir da decisão começa a fluir o prazo para que o fisco efetue novo lançamento sanando a nulidade formal. Ressaltamos que essa hipótese só poderá ocorrer no caso de nulidade por vício formal e nunca no caso de improcedência do lançamento será possível um novo lançamento.

Outrossim, sujeita-se a prazo decadencial a atividade administrativa de revisão (controle de legalidade): (a) do lançamento de ofício efetuado; (b) do ato administrativo de homologação expressa do pagamento antecipado; e (c) do ato produzido pelo particular a fim de quantificar o valor a ser pago antecipadamente. De acordo com o parágrafo único, do artigo 149, do CTN, "a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública", isto é, dentro do prazo decadencial aplicável.

## **DISTINÇÃO ENTRE LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO E LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

Em ambas essas modalidades de lançamento, a atividade de apuração do crédito tributário é cometida ao contribuinte, sujeita ao posterior controle da Administração. O que distingue, na essência, as duas modalidades, é que no lançamento por homologação tem o contribuinte o dever de antecipar o pagamento, e, uma vez homologada a apuração feita e constada a suficiência do pagamento, sobrevêm a extinção do crédito tributário. No lançamento por declaração o pagamento ocorrerá posteriormente ao exame levado a cabo pela Administração da atividade desenvolvida pelo contribuinte, e após a regular notificação deste.

Como consequência dessa distinção, é relevante frisar que, no lançamento por homologação, encargos moratórios ou outras penalidades decorrentes de alguma irregularidade que venha a ser detectada pelo fisco serão calculados a partir do vencimento do tributo, data na qual deveria o contribuinte ter efetuado o pagamento antecipado, enquanto que, no lançamento por declaração o contribuinte só pode ser considerado em falta após decorrido o prazo estipulado na notificação emitida pela autoridade.

Contudo, mesmo não tendo ocorrido o pagamento, é possível haver a homologação expressa, por parte da autoridade administrativa, de toda a atividade desenvolvida pelo contribuinte para apurar o crédito tributário. Nesse momento ter-se-á a constituição do crédito tributário, que poderá ser inscrito na Dívida Ativa caso o contribuinte, notificado, não proceda ao pagamento, nem apresente qualquer justificativa para tanto. Tal afirmação tem por base o entendimento de que essa modalidade de lançamento é caracterizada pela exigência legal do pagamento antecipado, não pelo efetivo pagamento. Afinal, esse entendimento com os dizeres do art. 150, caput, CTN, que, tratando do pagamento antecipado do tributo em tal modalidade de lançamento, não o impõe como imprescindível à sua configuração.

O eminente Ministro Demócrito Reinaldo, pacificou em ambas as Turmas de Direito Público do STJ o entendimento de que, em se tratando de débito declarado e não pago, a cobrança decorre de autolançamento, sendo ele exigível

independentemente de notificação prévia e de instauração de procedimento administrativo.

## **A DECADÊNCIA DO DIREITO DE LANÇAR**

O Direito, no dizer de Hugo de Brito Machado<sup>13</sup>, “tem por finalidade essencial a preservação de valores caros à sociedade, entre os quais se destacam, porque de fundamental importância, à segurança e à justiça”. Para prestigiar a segurança, fez-se necessária a fixação de certos prazos, findos os quais, direitos subjetivos fenecem por completo, ou restam inexigíveis por não mais poderem ser reclamados ao Poder Judiciário. No primeiro caso, diz-se que o prazo é decadencial. No segundo, a hipótese é de prescrição”.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário não poderia ficar alheio a essas limitações temporais. Para dar segurança ao contribuinte, que de outro modo restaria durante toda a vida incerto quanta aos efeitos jurídicos tributários de seus atos passados, o direito positivo estabelece prazos ao cabo dos quais a Fazenda Pública não mais pode exercer seu direito potestativo de efetuar o lançamento. É a decadência do direito de lançar.

Edvaldo Brito, baseado em Câmara Leal, apresenta os seguintes traços diferenciais entre a prescrição e a decadência:

"A decadência extingue, diretamente, o direito subjetivo e, com ele, a ação que o protege; a prescrição extingue, diretamente, a ação e com ela o direito sob sua proteção; o início do prazo decadencial é o momento em que o direito nasce; o prazo prescricional tem início no momento em que o direito é violado, ameaçado ou desrespeitado; é nessas circunstâncias que nasce a ação. A natureza do direito que se extingue: a decadência suprime um direito já nascido, mas ainda não efetivado pela falta do exercício; a prescrição suprime um direito nascido e efetivo, mas que pereceu pela falta de proteção pela ação contra a violação sofrida"<sup>14</sup>.

---

13. *in* Uma Introdução ao Estudo do Direito, São Paulo: Dialética, 2000, p. 23.

14 Edvaldo Brito, *in* Problemas de Processo Judicial Tributário, coordenador: Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo: Dialética, 1996, pp. 89/90.

Pontes de Miranda<sup>15</sup>, com maior precisão, mas no mesmo sentido, doutrina que a decadência - que ele prefere chamar de preclusão – “extingue o próprio direito subjetivo, enquanto a prescrição apenas lhe encobre a eficácia, sem extingui-lo”.

No direito brasileiro, tais prazos estão positivados nos arts. 150, § 4º e 173 do CTN. Em face de tais dispositivos, podemos acreditar que a decadência do direito de lançar se opera ao final do prazo de cinco anos, tendo, contudo, distintos termos iniciais.

A classificação dos direitos subjetivos feita por Chiovenda<sup>16</sup> assim distingue uma e outra categoria. Os direitos subjetivos dividem-se em direitos potestativos e direitos a uma prestação. Os primeiros são aqueles que podem ser exercitados independentemente de qualquer colaboração de terceiros. É o caso, por exemplo, do direito de revogar uma procuração. Os segundos, por seu turno, tem o seu exercício condicionado a colaboração de terceiros, como ocorre com o direito ao recebimento de determinado bem.

Os direitos potestativos, exatamente porque exercitáveis pelo seu titular independentemente de qualquer colaboração de terceiros, causando alterações na esfera jurídica destes contra sua vontade, prescindem de uma ação que os garanta. Para limitar o seu exercício no tempo, visando a preservação da segurança jurídica, fez-se necessária a fixação de prazos, findos os quais, opera-se a extinção do próprio direito. Por isso mesmo e que o prazo para o exercício de tais direitos tem como termo inicial o nascimento dos mesmos. Já os direitos a uma prestação, porque necessitam da colaboração de terceiros para se efetivarem, produzindo alterações na vida destes, somente podem ter os prazos limitadores de seu exercício iniciados no momento em que essa colaboração é recusada. É preciso então recorrer ao Judiciário para que este force o sujeito passivo a adimplir a prestação a qual é obrigado, decorrendo da atuação estatal aquela alteração que não se operará voluntariamente. Em tal casa, como essa modificação somente pode ocorrer com a propositura da ação, e o exercício desta, e não o próprio direito, que há de ser limitada. É necessário por isso que o recurso ao

---

15. *in* Tratado de Direito Privado, atualizado por Wilson Rodrigues Alves, 1a ed., Campinas: Bookseller, 2000, Torno 6, § 668, 1, p. 174).

16 Giuseppe Chiovenda, Instituições de Direito Processual Civil, tradução do original italiano, *Instituzioni di Diritto Processuale Civile*, por Paolo Capitanio, com anotações de Enrico Tullio Liebman, 1a ed., Campinas: Bookseller, 1998, volume I, p. 26. 35

Judiciário se de nos prazos fixados em lei, em nome igualmente da segurança jurídica. Completados esses prazos, extingue-se o direito de ação.

No âmbito do direito tributário, a distinção de tais prazos e do direito ao qual dizem respeito mostra-se evidente nos arts. 173 e 174 do CTN. O direito de efetuar o lançamento é de natureza potestativa. A Fazenda pode levá-lo a cabo sem qualquer colaboração por parte do sujeito passivo. Ultimado o lançamento, que faz nascer o direito à prestação, e recusada a colaboração do obrigado, dispõe o Fisco da ação para exigí-la coercitivamente. No primeiro caso, o prazo será de decadência, e se inicia no momento em que nasce o direito de efetuar o lançamento, conforme as hipóteses previstas nos arts. 173, I e II, e 150, § 4º, do CTN; no segundo, o prazo será de prescrição, e seu início se dará no momento da constituição definitiva do crédito tributário (art. 174, CTN), para cuja satisfação foi negada a colaboração do obrigado. Há, contudo, uma distinção entre a prescrição existente nos demais ramos do direito, e a prescrição da ação de execução fiscal. É que, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN, a prescrição é causa extintiva do próprio crédito tributário, e não apenas da ação que o garante. Não há, pois, mero encobrimento de eficácia, mas a extinção do próprio direito creditório do Fisco.

## **DOS TERMOS INICIAL E FINAL DO PRAZO DECADENCIAL**

O prazo de decadência do direito de a Fazenda Pública efetuar o lançamento é de cinco anos, tendo, contudo, distintos termos iniciais, a depender da modalidade de lançamento ou de uma anterior declaração de nulidade por vício formal.

Assim, segundo disposto no artigo 150 do Código Tributário Nacional:

Art. 150. (...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a 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.

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 aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

Em se tratando de lançamento por homologação, o direito de a Fazenda Pública homologar o lançamento - ou, obviamente, de não fazê-lo, e lançar eventuais diferenças - extingue-se em cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador. Após o transcurso desse prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, salvo se verificado dolo, fraude ou simulação. Constatada a ocorrência desses vícios, ou em qualquer outra hipótese na qual não ocorra o lançamento por homologação, aplicável será a regra mais abrangente contida no art. 173, I, do CTN, ou seja, “a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”.

O tratamento da decadência em dois dispositivos distintos tem criado algumas controvérsias. Uma delas diz respeito ao tributo sujeito ao lançamento por homologação, não pago ou pago a menor. As diferenças eventualmente apuradas, porque sujeitas a um lançamento de ofício, poderiam ser lançadas no prazo previsto no art. 173, I, do CTN?

Ora, o objeto da homologação é a atividade de apuração desenvolvida pelo contribuinte, e não o pagamento. Quando impropriamente se diz haver a homologação do pagamento, em verdade se está fazendo referência à homologação da atividade que motivou aquele pagamento. Assim, se o contribuinte procedeu à apuração do crédito tributário, realizando a atividade a ser ulteriormente homologada pela Fazenda Pública, a decadência do direito de lançar o tributo declarado mas não pago, total ou parcialmente, consoma-se em cinco anos contados da data em que ocorreu o fato gerador da obrigação respectiva, não importando se esse pagamento a menor deriva de erro do contribuinte em relação aos fatos declarados, ou se decorre de distinta interpretação de seu significado jurídico.

Transcorrido o prazo do art. 150, § 4º do CTN, a decadência impede a exigência de qualquer quantia eventualmente não paga, considerando-se corretos a apuração feita pelo contribuinte e o que eventualmente em face dela tiver sido pago, salvo se verificada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Se por ventura forem verificadas diferenças, estas serão objeto de lançamento ou de revisão de ofício, mas isso não lhes altera o termo inicial do prazo de decadência, que continua sendo o previsto no art. 150, § 4º, do CTN, que prevalece sobre o art. 173 do mesmo Código em face do princípio da especialidade aplicado àquele. Transcorrido esse lapso temporal, e não se tendo verificado os vícios previstos na parte final do dispositivo, estará definitivamente extinto o direito da Fazenda Pública. Nem poderá haver revisão do lançamento, em face do parágrafo único do art. 149 do CTN, nem poderá haver novo lançamento, porque o anterior fora tacitamente aceito e homologado. Não fosse assim, restaria inteiramente inócuo o art. 150, § 4º, do CTN, especialmente em sua parte final, que não teria qualquer utilidade.

Hipótese diversa àquela na qual o contribuinte não paga mas também não apura nem declara o fato tributável ao Fisco, permanecendo inerte. Nesse caso, por não haver nada o que homologar, expressa ou tacitamente, inteiramente afastada resta a incidência do art. 150, § 4º do CTN, sendo o caso de efetuar-se o lançamento de ofício, no prazo previsto pelo art. 173, I, do Código Tributário Nacional.

Os prazos dos arts. 150, § 4º e 173, I, do CTN não se somam. Trata-se de normas distintos, sendo a incidência de uma excludente da outra. Sem razão, portanto,

o entendimento consagrado em alguns acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, que somavam ao prazo para a homologação tácita o prazo para o lançamento de ofício tratado no art. 173, I.

Neste sentido, o teor das seguintes ementas:

Processual Civil e Tributário. Embargos de Divergência. Contribuição Previdenciária. Tributo Sujeito a Lançamento por Homologação. Execução Fiscal. Prosseguimento. Decadência não Configurada. Contagem do Prazo Decadencial. Interpretação Conjunta dos Arts. 173, I e 150, § 4º do CTN.

1. De acordo com o art. 173 do CTN, o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se em (5) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte aquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Tendo sido, na espécie, o lançamento realizado em 1984, os créditos relativos ao período de 1978 não se encontram abrangidos pela decadência.

2. Embargos de divergência recebidos. Decisão unânime. Ac. un. da Iª Seção do STJ - Rel. Min. Demócrito Reinaldo - EREsp 151163/SPPDIU I de 22.02.1999, p. 59.

Tributário - Lançamento por Homologação - Decadência - Prazo. Já é pacífico no STJ o entendimento de que o prazo decadencial de 05 anos deve ser contado a partir da homologação do lançamento do crédito tributário, e se a lei não fixar prazo para homologação, será ele de 05 anos a contar da ocorrência do fato gerador. Embargos recebidos. Ac. un. da Iª Seção do STJ - Rel. Min. Garcia Vieira - EREsp 170834/SP - DIU I de 15.03.1999, p. 79.

Tributário - Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação - Decadência - Prazo.

Estabelece o artigo 173, inciso I do CTN que o direito da Fazenda de constituir o crédito tributário extingue-se após 05 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento por homologação poderia ter sido efetuado. Se não houve pagamento, inexistente homologação tácita. Com o encerramento do prazo para homologação (05 anos), inicia-se o prazo para a constituição do crédito tributário.

Conclui-se que, quando se tratar de tributos a serem constituídos por lançamento por homologação, inexistindo pagamento, tem o fisco o prazo de 10 anos, após a ocorrência do fato gerador, para constituir o crédito tributário. Embargos recebidos. Ac. un. da Iª Seção do STJ - Rel. Min. Garcia Vieira - EREsp 132329/SP - DIU I de 07.06.1999, p. 38 - JSTJ, v. 7, p. 125 - RDR, v. 15, p. 182.

Pelo que se vê, o Superior Tribunal de Justiça considerou possível a realização do lançamento de ofício dentro do lapso de cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento ainda poderia ter sido efetuado, somando prazos de idêntica natureza, mas aplicáveis a hipóteses distintas.

Entretanto, o entendimento adotado com relação à decadência do direito de lançar, além de contrário ao Código Tributário Nacional e às mais elementares noções de hermenêutica, leva a perenização do direito da Fazenda Pública, cujo prazo decadencial teria início sempre no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ainda poderia ser efetuado o lançamento, numa infinita sequência de términos e aberturas de prazos decadenciais. Nas precisas palavras de Hugo de Brito Machado<sup>17</sup>:

"O raciocínio seria idêntico àquele que desenvolvemos em relação ao prazo para repetição do indébito.

Ocorre que em relação à repetição do indébito, o CTN diz que o prazo começa da extinção do crédito, e esta realmente só se opera com a homologação, ainda que tácita. Já em relação à decadência do direito de lançar, tem-se dois prazos da mesma natureza, vale dizer, dois prazos de

---

17. *in* "A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação", publicado em Revista Dialética de Direito Tributário, nº59, p. 49.

decadência, de sorte que o raciocínio que leva a soma dos mesmos leva a reprodução infinita deles, compondo verdadeiro *looping*.

Realmente, se o prazo de decadência fosse contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o tributo poderia ser lançado, e se se tiver como exercício em que o tributo pode ser lançado aquele último do prazo de decadência, tem-se uma sequência infinita de reabertura de prazos decadenciais”.

A questão parece ainda não estar pacificada no âmbito do STJ. Entretanto, aquela Corte Superior aponta no sentido de que o equívoco aqui referido está sendo corrigido:

Tributário. Decadência. Tributos Sujeitos ao Regime do Lançamento por Homologação. Nos tributos sujeitos ao regime do lançamento por homologação, a decadência do direito de constituir o crédito tributário se rege pelo artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, isto é, o prazo para esse efeito será de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; a incidência da regra supõe, evidentemente, hipótese típica de lançamento por homologação, aquela em que ocorre o pagamento antecipado do tributo. Se o pagamento do tributo não for antecipado, já não será o caso de lançamento por homologação, hipótese em que a constituição do crédito tributário deverá observar o disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Embargos de divergência acolhidos. Ac. un. da 1ª Seção do STJ - Rel. Min. Ari Pargendler - EREsp 101407/SP - DOU I

A decisão, da lavra do Eminentíssimo Ministro Ari Pargendler, e lapidar, na medida em que distingue os suportes fáticos das regras contidas nos arts. 173, I e 150, § 4º do CTN, distinção essa que impede a soma dos prazos neles previstos. Na verdade, o prazo a que se refere o art. 173, I do CTN, além de não se somar ao prazo

do art. 150, § 4º do mesmo Código, tem como termo inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele no qual o lançamento já poderia ter sido efetivado. Essa interpretação é a única capaz de lhe atribuir algum sentido.

A constituição do crédito tributário deverá observar o art. 173, I do CTN apenas quando não houver pagamento nem prestação de qualquer declaração a ser homologada. Não se pode confundir o dever de antecipar o pagamento, que caracteriza o lançamento por homologação, com o adimplemento desse dever.

Cumprido o dever de declarar ao Fisco o resultado da atividade de apuração, embora descumprido o dever jurídico de antecipar o pagamento, o Fisco teve cinco anos para homologar expressamente a atividade do contribuinte e notificá-lo, nos termos do art. 145, caput, do CTN. Se não o fez, a decadência importa na extinção definitiva do direito da Fazenda Pública a quaisquer diferenças.

Ainda na lição de Hugo de Brito Machado<sup>18</sup>, “o que não é possível, no caso de apuração desacompanhada do pagamento, é a ocorrência de homologação tácita, pois essa figura se presta apenas para justificar juridicamente o que fora apurado e pago pelo contribuinte em face da inércia da Fazenda em homologar expressamente a atividade de apuração”.

Em outros termos, a homologação tácita é forma de evitar que, em face da ausência de manifestação explícita da autoridade competente, o contribuinte tenha efetuado um pagamento sem causa. Em todo caso, porém, aplicáveis serão os mesmos prazos de caducidade.

Seja como for, não se pode negar o acerto do acórdão proferido no EREsp 101407/SP ao refutar a descabida tese dos 10 anos de decadência do direito de constituir o crédito tributário.

18. *in* A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação, publicado em Revista Dialética de Direito Tributário, nº 59, p. 39.

## CONCLUSÕES

De quanto exposto, podemos concluir, em apertada síntese:

- a) Lançamento tributário é o ato administrativo por meio do qual a autoridade competente, após verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular ou, por outra forma, definir o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, aplicar a penalidade cabível, constitui o crédito tributário. Esse ato não se confunde nem com o procedimento apuratório que o antecede, nem com o processo administrativo contraditório que eventualmente o sucede.
- b) Nos termos do art. 142 do CTN, compete privativamente a autoridade administrativa a constituição do crédito tributário através do lançamento, não havendo tributo exequível independentemente da prática desse ato. As modalidades de lançamento serão: por declaração, de ofício e por homologação.
- c) Caracteriza-se o lançamento por declaração, segundo o art. 147 do CTN, quando as informações sobre a matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação, são prestadas à autoridade administrativa pelo sujeito passivo ou por terceiro. Em face dessas informações, a autoridade determina o montante do tributo devido e então notifica o sujeito passivo para pagá-lo ou impugná-lo. Somente a partir dessa notificação é que surge o dever jurídico de o contribuinte efetuar o pagamento do tributo.
- d) O lançamento de ofício é aquele efetuado pela autoridade administrativa sem que se faça necessária qualquer iniciativa ou participação do contribuinte, conforme previsto no art. 149 do CTN. Embora existam alguns tributos cujo lançamento sempre se opera por esta modalidade, é importante destacar que todo e qualquer tributo pode ser objeto de um lançamento de ofício.
- e) O lançamento por homologação ocorre nos casos em que o contribuinte realiza toda a atividade de apuração dos dados necessários à constituição do crédito tributário, tendo o dever de antecipar o pagamento do tributo a qualquer manifestação do Fisco sobre essa apuração. Concordando com a atividade desenvolvida pelo contribuinte, a fisco a homologará, se exata, ou procederá ao lançamento de ofício em caso contrário.

f) Através da homologação, a autoridade assume a autoria dos atos praticados pelo contribuinte, porque estes na verdade são de sua competência privativa (CTN, art. 142). O objeto da homologação, portanto, é a atividade de apuração desenvolvida pelo sujeito passivo, e não o pagamento do tributo assim apurado.

g) Quando o contribuinte procede a apuração do crédito tributário informa a valor respectivo, mas não faz o pagamento correspondente, enquanto não consumado a prazo de decadência o Fisco poderá homologar expressamente a apuração e, de imediato, notificar o sujeito passivo para efetuar a pagamento, ou defender-se, sob pena de inscrição do débito na Dívida Ativa. A oportunidade de defesa é essencial ao lançamento, pouco importando se a mesmo provém da homologação expressa da atividade do contribuinte.

h) O direito de efetuar essa homologação expressa, ou de lançar de ofício eventuais diferenças não declaradas, extingue-se ao cabo de cinco anos contados da data do fato gerador da obrigação tributária respectiva (CTN, art. 150, § 4º). Após o transcurso desse prazo, opera-se a decadência do direito da Fazenda Pública.

i) Na hipótese de dolo, fraude ou simulação, ou ainda no caso de completa omissão do dever jurídico de submeter a apuração da homologação pelo Fisco, aplicável será o art. 173, I, do CTN, que estabelece como regra geral a decadência do direito de lançar ao fim de cinco anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que a lançamento poderia ter sido efetuado.

j) Os prazos de caducidade disciplinados pelos artigos 150, § 4º e 173, I, do CTN não se somam. Trata-se de normas com suportes fáticos distintos, sendo a incidência de uma excludente da outra.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 7ª ed. atualizada. São Paulo: Saraiva, 2001.
- ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed., 3ª Tir. São Paulo: Malheiros, 2002.
- BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1985
- BASTOS, Celso Ribeiro. Curso de Direito Financeiro e de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1992.
- BRITO, Edvaldo. Problemas de Processo Judicial Tributário. Coordenador: Valdir de Oliveira Rocha. São Paulo: Dialética, 1996.
- CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário, 14ª ed, São Paulo: Malheiros, 2000.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 16ª edição. São Paulo: Saraiva, 2004.
- CHIOVENDA, Giuseppe. Instituições de Direito Processual Civil, tradução do original italiano, *Instituzioni di Diritto Processuale Civile*, por Paolo Capitanio, com anotações de Enrico Tullio Liebman, 1ª ed., Campinas: Bookseller, 1998.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. Curso de Direito Tributário Brasileiro. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.
- DE SANTI, Eurico Marcos Diniz. Decadência e Prescrição no Direito Tributário. 3ª Ed. São Paulo: Max Limonad, 2004.
- MACHADO, Hugo de Brito. A Decadência e os Tributos Sujeitos a Lançamento por Homologação. Publicado em *Revista Dialética de Direito Tributário*, 2002.
- \_\_\_\_\_ Uma Introdução ao Estudo do Direito. São Paulo: Dialética, 2000.
- \_\_\_\_\_ Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de Direito Tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 1995.
- PAULSEN, Leandro. Direito Tributário, Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. 6ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008.
- SABBAG, Eduardo de Moraes. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: Premier Máxima, 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. Curso de Direito Financeiro e Tributário. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.

XAVIER, Alberto. Do Lançamento - teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário. Rio de Janeiro: Forense, 1997.