

# DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NOS LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO

RAQUEL NOVO CAMPOS

## RESUMO

O lançamento por homologação diz respeito aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame pela autoridade administrativa. Para que não perdesse eternamente o direito do fisco de constituir o crédito tributário, a legislação criou os institutos da decadência (pericínio do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo) e da prescrição (perda do direito de ação pelo decurso de tempo).

Palavras-chave: Fato gerador. Lançamento. Constituição do Crédito Tributário. Lançamento por Homologação. Decadência. Prescrição.

## ABSTRACT

The launch of approval with respect to taxes whose laws give the taxpayer an obligation to anticipate the payment without prior examination by the administrative authority. For does not last forever the right of the treasury to constitute a tax credit, the legislation created the institutes of the decay (extinction of the right not to have been exercised within a certain period) and prescription (including the right of action by lapse of time) .

Key words: Fact generator. Release. Constitution of Tax Credit. Release for approval. Decay. Prescription.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	3
CAPÍTULO 1	
CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....	4
1.1 CONCEITO DE LANÇAMENTO.....	4
1.2 FASES DO LANÇAMENTO.....	5
CAPÍTULO 2	
MODALIDADES DE LANÇAMENTO.....	6
2.1 LANÇAMENTO POR DECLARAÇÃO.....	6
2.2 LANÇAMENTO DE OFÍCIO.....	7
2.3 LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....	7
CAPÍTULO 3	
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO.....	10
3.1 CONCEITO DE DECADÊNCIA.....	10
3.2 CONCEITO DE PRESCRIÇÃO.....	12
CAPÍTULO 4	
DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO NOS LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO – DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA.....	15
CONCLUSÃO.....	22
REFERÊNCIAS.....	23

## INTRODUÇÃO

O presente artigo propõe-se a expor os institutos da decadência e da prescrição nos lançamentos por homologação, por cuidarem de uma grande gama de tributos atualmente existentes, como, por exemplo, o ICMS, o IPI, o Imposto de Renda, dentre outros.

Diante das polêmicas que envolvem o tema, considerando as divergências existentes na doutrina e na jurisprudência, este artigo mostra, em seu último capítulo, alguns entendimentos de renomados doutrinadores e a jurisprudência mais recente do Superior Tribunal de Justiça.

Antes, porém, importa expor alguns conceitos essenciais em capítulos iniciais, como o conceito e as modalidades de lançamento e noções preliminares acerca dos institutos da decadência e da prescrição.

## 1. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Segundo Harada (2010, p. 495) “o crédito tributário nada mais é do que a própria obrigação tributária principal formalizada pelo lançamento, ou seja, tornada líquida e certa pelo lançamento”.

O Código Tributário Nacional dispõe em seu artigo 139 que “o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”.

Para compreender o que seria obrigação principal deve-se observar o artigo 113, parágrafo 1.º, do mesmo Diploma Legal: “A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

Interessante mencionar o conceito de crédito tributário por Machado (2007, p. 199):

O crédito tributário, portanto, é o vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir do particular, o contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária (objeto da relação obrigacional).

Regularmente constituído o crédito tributário, ele somente se extingue ou modifica, ou tem sua exigibilidade suspensa ou excluída, nos casos previstos em lei, fora dos quais não pode a autoridade administrativa dispensar seu pagamento sob pena de responsabilidade funcional (CTN, art. 141).

### 1.1 Conceito de lançamento

O lançamento, segundo Harada (2010, p. 496), é um procedimento administrativo em que um agente capaz verifica a ocorrência do fato gerador, faz a análise da base de cálculo que será utilizada, aplica a alíquota prevista em lei, a fim de apurar o montante devido, identifica o sujeito passivo, e, se for o caso, verifica a penalidade cabível.

A tese do legislador brasileiro é que o lançamento tem efeito meramente declaratório da obrigação tributária, mas constitutivo do crédito tributário.

Na visão de Rosa Junior (2000, p.543), o lançamento corresponde a um procedimento, e não a um simples ato administrativo, uma vez que “implica no exame da ocorrência do fato gerador, do regime jurídico da tributação, na identificação do sujeito passivo, na apuração da sua expressão econômica, [...] e na notificação ao sujeito passivo.”

No entendimento de Coêlho (2009, p.695), divergindo da grande maioria dos doutrinadores, é um erro dizer que o lançamento declara a obrigação e constitui o crédito, considerando que a “obrigação nem sempre necessita ser declarada, e o crédito nasce sempre com ela. Portanto o lançamento apenas confere exigibilidade ao crédito [...]. O lançamento prepara o título executivo da Fazenda Pública, infundindo-lhe liquidez, certeza e exigibilidade.”

A atividade administrativa do lançamento é vinculada e obrigatória (CTN, art. 142, parágrafo único), porque a autoridade administrativa, na ocorrência do fato gerador, não pode deixar de constituir o crédito tributário pelo lançamento.

## 1.2 Fases do lançamento

Para Rosa Junior (2000, p. 546), “o lançamento comporta duas fases: a oficiosa e a contenciosa.”

Para o doutrinador (ibidem), a fase oficiosa é aquela desenvolvida pela autoridade administrativa, sem a participação do sujeito passivo, ou seja, “a autoridade, tomando conhecimento do fato gerador, procede, unilateralmente, à prática dos atos necessários visando à determinação do valor do crédito tributário”

Com a notificação do sujeito passivo, a fim de que tome conhecimento do lançamento, inicia-se a fase contenciosa. Por seu turno, o lançamento só poderá ser modificado por meio da impugnação do sujeito passivo, pelo recurso de ofício ou por iniciativa da própria autoridade administrativa.

Não ocorrendo nenhuma das hipóteses acima enumeradas, estará definitivamente constituído o crédito tributário. Caso contrário, a constituição definitiva somente ocorrerá após esgotado o prazo legal para ciência pelo sujeito passivo da decisão definitiva.

## 2. MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Classificou-se o lançamento em três tipos, conforme o encargo de fazê-lo coubesse ao sujeito ativo (lançamento direto ou de ofício), ao sujeito passivo (lançamento por homologação) e em parte, a ambos os sujeitos (lançamento por declaração).

O Código Tributário Nacional disciplina as três figuras (lançamento por declaração, lançamento de ofício e lançamento por homologação) nos artigos 147, 149 e 150 respectivamente.

### 2.1 Lançamento por Declaração

O lançamento por declaração é feito em face de declaração fornecida pelo contribuinte ou por terceiro.

A atividade do lançamento depende de declaração a ser prestada, pelo sujeito passivo, por terceira pessoa legalmente obrigada, acerca da matéria fática.

Segundo ensina Harada (2010, p. 498), se o sujeito passivo cometer enganos na declaração, a autoridade administrativa competente fará a retificação de ofício (CTN, parágrafo 2.º do art. 147).

O contribuinte pode, antes de ser notificado do lançamento, retificar sua declaração, objetivando a redução ou a exclusão do tributo, desde que faça comprovação do erro cometido (CTN, parágrafo único do art. 147).

Rosa Júnior (2000, p.558), em sua obra, ensina que:

O fisco, em regra, confia nos dados fornecidos pelo sujeito passivo ou terceiro legalmente responsável. Mas quando o cálculo do tributo tenha por base, ou tome em consideração, o valor ou preço de bens, direito, serviços ou atos jurídicos, a autoridade lançadora, mediante processo regular, arbitrará aquele valor ou preço, sempre que sejam omissos ou não mereçam fé as declarações ou os esclarecimentos prestados, ou os documentos expedidos pelo sujeito passivo ou pelo terceiro legalmente obrigado, ressalvada, em caso de contestação, avaliação contraditória, administrativa ou judicial (CTN, art. 148).

Segundo Amaro (2010, p. 385):

Mesmo que o declarante já faça, no documento a ser apresentado, as operações necessárias a quantificar o montante do tributo, só haverá lançamento quando a autoridade, à vista das informações contidas na declaração, efetivar, documentalmente, o ato de lançamento, do qual deve dar ciência ao sujeito passivo, a fim de tornar exigível o tributo.

Após a notificação do lançamento ao contribuinte, a “retificação” a ser requerida não será mais na declaração, mas sim no lançamento, mediante a impugnação a que se refere o CTN, em seu art. 145, inciso I.

Caso ocorra, por parte do contribuinte, o eventual pagamento do tributo indevido, ou maior do que o devido, poderá pleitear a restituição desse valor indevidamente recolhido (CTN, art. 165).

Pode-se citar, como exemplos de lançamentos por declaração, o imposto territorial rural, os impostos de importação e de exportação, o imposto de transmissão *causa mortis* e *causa doação* e o imposto sobre transmissão *inter vivos*.

## 2.2 Lançamento de Ofício

O lançamento de ofício, ou direto, é aquele feito pela Administração sem a participação do sujeito passivo da obrigação tributária.

Está prevista essa modalidade de lançamento no art. 149 do CTN.

Segundo Harada (2010, p. 497), nessa modalidade de lançamento, “o fisco age por conta própria, diretamente, verificando a ocorrência do fato gerador, determinando a matéria tributável, calculando o montante do imposto devido, identificando o sujeito passivo e promovendo sua notificação.”

Exemplo de lançamento de ofício é o Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU), as taxas e contribuições de melhoria, uma vez que os imóveis são rigorosamente cadastrados.

## 2.3 Lançamento por Homologação

Conforme prevê o art. 150 do CTN, o lançamento por homologação ocorre quando o contribuinte tem por lei a obrigação de antecipar o pagamento do tributo

sem prévio exame da autoridade administrativa, e opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim executada pelo contribuinte, expressamente o homologa.

Entretanto, segundo ensinamento de Rosa Júnior (2000, p. 561), o pagamento antecipado por si só não tem o condão de desobrigar o contribuinte, pois, à luz do parágrafo 1.º do art. 150 do CTN, o pagamento do tributo antes do prévio exame da autoridade administrativa extingue o crédito sob condição resolutória.

Assim, para o autor (ibidem), a eficácia jurídica da extinção do crédito tributário só vai acontecer com a homologação por parte da autoridade administrativa.

Situação curiosa ocorre com o lançamento por homologação, segundo Rosa Junior (2000, p. 561):

No caso, a homologação extingue o crédito tributário, enquanto o lançamento visa a constituí-lo (CTN, art. 142). Daí entendermos que, na realidade, o denominado lançamento por homologação nada tem de lançamento porque corresponde a uma atividade da autoridade administrativa que apenas homologa o pagamento antecipado feito pelo contribuinte. Neste caso, portanto, não há lançamento porque inexistente o procedimento administrativo visando à constatação da ocorrência do fato gerador e a sua valoração qualitativa e quantitativa, como dita o art. 142. O lançamento, no caso, só vai ocorrer se a autoridade não homologar a atividade desempenhada pelo contribuinte, quando o pagamento antecipado não for feito com correção, existindo crédito tributário a favor da Fazenda Pública.

No caso da autoridade administrativa não homologar o pagamento antecipado, abre-se oportunidade para o lançamento de ofício para haver a eventual diferença. Conforme preceitua o parágrafo 3.º do art. 150 do CTN, no lançamento de ofício levar-se-á em conta os pagamentos parciais realizados pelo sujeito passivo, inclusive, para o efeito de graduação da penalidade pecuniária.

Nesse tipo de lançamento, segundo Harada (2010, p. 500), “todas as providências necessárias à constituição definitiva do crédito tributário ficam a cargo do sujeito passivo, tais como:”

emissão de notas fiscais, sua escrituração em livro especiais, a apuração periódica do montante do tributo devido, seu pagamento antecipado, comunicação ao fisco desse pagamento etc. Resulta disso que a responsabilidade pela correta interpretação e aplicação da legislação tributária é sempre do sujeito passivo, que pode prevenir-se contra

aplicação de penalidades mediante a utilização do instituto da consulta em caso de dúvidas. Em razão da redução do custo de arrecadação, existe uma tendência de utilização maior dessa modalidade de lançamento, pelas três esferas impositivas.

Pode-se citar como exemplo de pagamento antecipado pelo contribuinte o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), Imposto sobre Operações Financeiras (IOF), Imposto de Renda e Contribuições Social, porque o contribuinte recolhe referidos impostos sem que haja lançamento por parte da Administração.

### 3. DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO

Segundo a doutrina, a decadência é conceituada como sendo o perecimento do direito por não ter sido exercitado dentro de determinado prazo. A decadência não comporta suspensão nem interrupção. É irrenunciável e deve ser pronunciada de ofício.

Prescrição é a perda do direito de ação pelo decurso de tempo. É um prazo para o exercício do direito. Comporta suspensão e interrupção. É renunciável e deve ser argüida pelo interessado, por ser matéria de defesa.

No direito tributário, a distinção entre decadência e prescrição tem como marco divisor o lançamento. Constituído o crédito tributário pelo lançamento, cessa a cogitação da decadência para iniciar-se a cogitação de prescrição.

O art. 156 do CTN arrola a “prescrição e a decadência” entre as modalidades de extinção do crédito tributário.

Para Rosa Junior (2000, p. 605), a decadência e a prescrição se assemelham em um único ponto: “os dois institutos tem o mesmo fundamento, que se traduz pela inércia do titular de um direito em exercitá-lo por um espaço de tempo determinado em lei, pelo que o Direito não mais permite o seu exercício [...]”

#### 3.1 Conceito de Decadência

A Fazenda dispõe de cinco anos para efetuar o ato jurídico administrativo de lançamento. Não o praticando nesse período, decai o direito de celebrá-lo.

Para Harada (2010, p. 511)

Se existe um interesse público em proteger o direito do sujeito ativo, decorrido determinado prazo, sem que o mesmo exercite esse direito, passa a ser de interesse público que o sujeito passivo daquele direito não mais venha a ser perturbado pelo credor a fim de preservar a estabilidade das relações jurídicas.

Segundo o art. 173 do CTN estão consignados dois marcos iniciais para a contagem do prazo e estabelece que o direito do fisco de constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos, contados:

Item I: do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado e

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

O parágrafo único do mesmo artigo acrescenta o terceiro: da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Carvalho (2010, p.538) tece críticas em relação ao citado artigo:

Demais disso, contrariando as insistentes construções do direito privado, pelas quais uma das particularidades do instituto da decadência está na circunstância de que o prazo que lhe antecede não se interrompe, nem se suspende, a postura do item II do art. 173 do Código Tributário Nacional desfaz qualquer convicção nesse sentido. Um lançamento anulado por vício formal é ato que existiu, tanto assim que foi anulado por vício de forma. Ora, a decisão final que declare a anulação do ato nada mais faz que *interromper* o prazo que já houvera decorrido até aquele momento. Digamos que a decisão anulatória do ato ocorra três anos depois de iniciada a contagem regular do item I ou do parágrafo único do art. 173. O tempo decorrido (três anos) será desprezado, recomeçando novo fluxo, desta vez quinquenal, a partir da decisão final administrativa. A hipótese interruptiva apresenta-se clara e insofismável, brigando com a natureza do instituto cujas raízes foram recolhidas nas maturadas elaborações do Direito Privado.

Segundo Rosa Junior (2000, p. 607), o “Supremo Tribunal Federal<sup>1</sup> firmou entendimento que com a lavratura do auto de infração, consuma-se o lançamento do crédito tributário.”

Como a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário, mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como *homologação tácita*.

Para Machado (2007, p. 242), aspecto de notável relevo, no atinente à decadência do direito de a Fazenda Pública constituir, pelo lançamento, o crédito

---

<sup>1</sup> RE n. 94.462-SP, Pleno, 06/10/82, v.u., rel. Ministro Moreira Alves, RTJ 106/263. No mesmo sentido: RTJ 89/939, 90/272, 94/382, 97/912, 101/345; STJ: R Esp 58.774-3-0/SP, rel. Min. Milton Luiz Pereira, 1.ª T, v.u., 22/11/95m DJU 18/112/95, p. 44.495; R Esp 84.853/RS, rel. Min. Milton Luz Pereira, 1.ª T, v.u., 14/11/96, DJU 16/12/96, p. 50.755. Em sentido contrário Hugo de Brito Machado, entendendo que a lavratura do auto de infração é o encerramento apenas da fase oficiosa do lançamento, e, assim, só após a decisão definitiva na esfera administrativa estará constituído o crédito tributário. Entretanto, o referido autor considera que a matéria não mais comporta discussão após as decisões em contrário do STF (op. Cit., 11.ª Ed., p. 144-145).

tributário, “é o que diz respeito ao prazo de decadência quando o contribuinte toma a iniciativa de ingressar em juízo para questionar a exigência do tributo, antes de ser este lançado.”

Se o contribuinte ingressa em juízo para questionar a exigência do tributo, sem que tenha havido o lançamento, e faz o depósito do montante integral, tem-se, para o autor (idem), “a suspensão da exigibilidade do dever jurídico de antecipar o pagamento, e não se deve cogitar mais em lançamento.”

Ainda no entendimento de Machado (2007, p. 243), se a decisão final não for proferida no prazo de cinco anos, poderá o interessado suscitar a ocorrência de fato superveniente e pedir a procedência da ação alegando, além dos fatos da inicial, que operou-se o instituto da decadência. Entretanto, para o autor (idem), “se entendermos que, uma vez feito o depósito, ocorre lançamento por homologação, teremos de recusar a possibilidade de decadência.”

### 3.2 Conceito de prescrição

Feito o lançamento, passa-se a cogitar de outro prazo, que é o de prescrição da ação para cobrança do tributo lançado.

O art. 174 do CTN diz, com efeito, que a ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos contados da data de sua constituição definitiva.

Segundo Amaro (2010, p. 440), autores sustentam que o lançamento definitivo é aquele que não pode mais ser alterado, nos termos do art. 145 do CTN, por meio, por exemplo, de uma impugnação do contribuinte. Entretanto, a jurisprudência tem entendido que, na pendência do processo administrativo, não corre o prazo prescricional.

Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos significa dizer, no entendimento de Machado (2007, p. 245), “que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a *execução* do crédito, isto é, da data em que não mais admita a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo.”

Nos ensinamentos do autor (idem), “na Teoria Geral do Direito a prescrição é a morte da ação que tutela o direito, pelo decurso do tempo previsto em lei para esse fim. O direito sobrevive, mas sem proteção.”

De acordo com art. 156, inciso V, do CTN, a prescrição extingue o crédito tributário, assim, para o doutrinador (idem) “a prescrição não atinge apenas a ação para cobrança do crédito tributário, mas o próprio crédito, vale dizer, a relação material tributária.”

Se a ação atingisse apenas a ação para cobrança, mas não o próprio crédito tributário, a Fazenda Pública, embora sem ação para cobrar seus créditos depois de cinco anos, poderia recusar o fornecimento de certidões negativas aos contribuintes (MACHADO, 2007, p. 246).

De acordo com o art. 174, parágrafo único do CTN, a prescrição se interrompe nos seguintes casos:

- a) pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal;
- b) pelo protesto judicial
- c) por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor e
- d) por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor.

Interromper a prescrição significa apagar o prazo já decorrido, o qual recomeçará seu curso.

Assim, segundo Machado (2007, p. 246), “constituído definitivamente um crédito tributário, daí começa o curso da prescrição.”

Se depois de algum tempo, antes de completar-se o quinquênio, ocorre uma das hipóteses de interrupção acima indicadas, o prazo já decorrido fica sem efeito e a contagem do prazo de cinco anos inicia-se novamente.

Já na suspensão do prazo prescricional, ocorre a paralisação do curso do prazo enquanto perdurar a causa da suspensão. O prazo já decorrido perdura, e, desaparecida a causa suspensiva, o prazo continua.

Segundo Carvalho (2010, p. 543), para que se suspenda o lapso de tempo que leva à prescrição é necessário que ele se tenha iniciado, e, nem sempre isto ocorre, como no exemplo que segue:

Modelo significativo dessa disparidade encontramos no caso de impugnações e recursos interpostos nos termos das leis reguladoras do procedimento administrativo tributário. Lavrado o ato de lançamento, o sujeito passivo é notificado, por exemplo, a recolher o débito dentro de trinta dias ou a impugná-lo no mesmo espaço de tempo. [...] Se o suposto devedor impugnar a exigência, de acordo com as fórmulas do procedimento administrativo específico, a exigibilidade ficará suspensa, mas o prazo de prescrição não terá sequer iniciado.

Nos casos de suspensão da exigibilidade do crédito tributário (CTN, art. 151), fica igualmente suspenso o prazo prescricional enquanto perdurar a causa que a determinou.

De acordo com Rosa Junior (2000, p. 613). “as causas de suspensão do prazo prescricional são somente aquelas previstas no CTN ou em outra lei complementar”, uma vez que o “instituto da prescrição em matéria tributária só pode ser regrado por lei complementar em razão do disposto no art. 146, III, *b*, da CF de 1988.

#### 4. A DECADÊNCIA E A PRESCRIÇÃO NOS LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO – DOCTRINA E JURISPRUDÊNCIA

Nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, o contribuinte declara e paga os valores devidos, cabendo ao Fisco posteriormente verificar a regularidade do pagamento, ou homologá-lo tacitamente, caso mantenha-se inerte por cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

De acordo com o art. 150, parágrafo 4.º, do CTN, nos tributos de lançamento por homologação, o prazo decadencial de cinco anos conta-se a partir da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária.

A fim de se ter uma melhor compreensão do artigo supracitado, faz-se necessária sua transcrição:

“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.

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, era 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 e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Segundo Harada (2010, p. 514):

Não homologados, nesse prazo, os atos praticados pelo contribuinte, ou, se homologados em parte, cabe ao fisco promover o lançamento direto, total ou parcialmente, conforme o caso, porém, sempre dentro desse mesmo prazo de cinco anos. O lançamento **direto da diferença**, como sucedâneo da omissão do contribuinte, por óbvio, **não** convola o **tributo de lançamento por homologação**, nos termos da respectiva **lei de regência**, em tributo de prescrição **lançamento direto**. Em todos os tributos de lançamento por homologação, a autoridade administrativa competente ou homologa expressa ou tacitamente, ou, não concordando com a atividade exercida pelo contribuinte, promove o lançamento direto, **sempre dentro do prazo decadencial próprio** para tributos que, por expressa disposição legal, contenham a obrigatoriedade de o sujeito passivo calcular o

montante devido e antecipar o seu pagamento, independentemente de prévia manifestação fiscal.

Nos ensinamentos de Coêlho (2009, p. 718):

O quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optata* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal).

Para Coêlho (2009, p. 719) “a “antecipação do pagamento” significa que o pagamento é anterior ao lançamento. Nesse caso, o lançamento não confere exigibilidade ao crédito, já que o pagamento dele prescinde.”

Ensina, ainda, o autor, que (ibidem):

Em todas as hipóteses em que o contribuinte paga sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. O que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de “liquidação” do tributo, obrigando-o, sob todos os riscos e penas, a calcular o montante do crédito, conforme prescreve a lei genérica, impessoal e obrigatória. [...] O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após sua realização (durante este tempo, a Fazenda Pública, gostosamente, tem o contribuinte à sua mercê). Passado este tempo, preclui o poder-dever da Fazenda de rever o pagamento feito pelo contribuinte, e, em consequência, decai o seu direito ao crédito remanescente, caso exista.

Pode-se notar que, no caso dos tributos sujeitos ao “lançamento por homologação”, o contribuinte, por lei, obriga-se a pagar, e dá-se um tempo de cinco anos à Fazenda Pública para verificar se o pagamento está correto. Terminado esse prazo sem atuação da Fazenda, nenhum lançamento suplementar poderá ser feito, e, terá ela que se conformar com o que foi pago pelo contribuinte, ocorrendo, por consequência, a decadência do direito de crédito (COÊLHO, p. 784).

Segundo Amaro (2010, p. 433), “o que é passível de decadência é o lançamento *de ofício*, que cabe à autoridade realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de “antecipar” o pagamento do tributo.” Segundo o entendimento do doutrinador:

Se o sujeito passivo “antecipa” o tributo, mas o faz em valor inferior ao devido, o prazo que flui é para a autoridade manifestar-se sobre se

concorda ou não com o montante pago; se não concordar, deve lançar de ofício, desde que o faça antes do término do prazo cujo transcurso implica homologação tácita. Assim, o prazo, após o qual se considera realizado tacitamente o lançamento por homologação, tem natureza *decadencial* (segundo o conceito dado pelo CTN), pois ele implica a perda do direito de a autoridade administrativa (recusando homologação) efetuar o lançamento de ofício. O que é passível de decadência, pois, é o lançamento de ofício, não o lançamento por homologação.

Portanto, quando não se efetua o pagamento “antecipado” exigido pela lei, não há possibilidade de lançamento por homologação, pois simplesmente *não há o que homologar*, a homologação não pode operar no vazio. O prazo a ser aplicado para a hipótese, segundo os ensinamentos de Amaro (2010, p. 435), deve seguir a regra geral do art. 173, ou seja, cinco anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ser feito.

Já nos casos em que ocorra dolo, fraude ou simulação, não havendo, portanto, a homologação tácita, o prazo mais adequado para que o Fisco possa efetuar o lançamento de ofício, no entendimento do autor (*ibidem*), é o previsto no art. 173, I, do CTN, *in verbis*:

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;

Relativamente ao prazo prescricional, nos lançamentos por homologação, Amaro (2010, p. 443) entende que, assim como não há decadência do lançamento por homologação, também não cabe falar em prescrição, pois uma vez realizado o lançamento (por homologação expressa ou tácita), não há o que cobrar, e, portanto, não se pode falar em prescrição da ação de cobrança. Entretanto, se o tributo (lançável por homologação) for lançado de ofício, nos casos do contribuinte não ter antecipado o pagamento ou feito a menor, poderá ocorrer a prescrição, mas não da ação de cobrança do tributo lançado por homologação, mas sim do tributo lançado de ofício.

Um dos aspectos polêmicos do tema em questão, diz respeito ao entendimento do Superior Tribunal de Justiça sobre o prazo de que dispõe a Administração Pública para constituir o crédito tributário através de lançamento de

ofício quando verificar inexatidão ou omissão no pagamento antecipado dos tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Entendimento antigo do Superior Tribunal de Justiça dava ao Fisco o prazo de 10 anos para lançar o montante relativo à diferença entre o valor pago e o efetivamente devido. Aplicava-se o disposto no art. 150 do CTN, no qual a Administração poderia realizar o lançamento dos tributos sujeitos a lançamento por homologação durante cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Não havendo a homologação expressa do pagamento nesse período, deveria, então, constituir o crédito tributário através do lançamento de ofício, sujeito a decadência prevista no artigo 173, inciso I, do CTN. Essa era a famosa tese dos cinco mais cinco.

Entretanto, recentemente, o Superior Tribunal de Justiça modificou seu entendimento, conforme ementa a seguir transcrita:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. **DECADÊNCIA** DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. MATÉRIA DECIDIDA NO RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA Nº 973.733/SC. ARTIGO 543-C, DO CPC. PRESCRIÇÃO DO DIREITO DE COBRANÇA JUDICIAL PELO FISCO. **PRAZO** QÜINQUENAL. TRIBUTO SUJEITO À **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**. OCORRÊNCIA.

1. O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a **decadência**, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o **lançamento** poderia ter sido efetuado; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, **por** vício formal, o **lançamento** anteriormente efetuado. Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do **prazo** nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao **lançamento**."
2. 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 (In: **Decadência** e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).
3. A Primeira Seção, quando do julgamento do REsp 973.733/SC, sujeito ao regime dos recursos repetitivos, reafirmou o entendimento de que "o dies a quo do **prazo** quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo 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, ainda que se trate de tributos sujeitos a **lançamento por homologação**, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos **prazos** previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado **prazo** decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do **Lançamento** no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "**Decadência** e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em FALTA O JULGAMENTO AGUARDAR)
  4. [...]
  5. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a **lançamento por homologação**; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado de contribuição social foi omitida pelo contribuinte concernente ao fato gerador compreendido a partir de 1995, consoante consignado pelo Tribunal a quo; (c) o **prazo** do fisco para lançar iniciou a partir de 01.01.1996 com término em 01.01.2001; (d) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 15.07.2004, data da Notificação Fiscal de **Lançamento** de Débito que formalizou os créditos tributários em questão, sendo a execução ajuizada tão somente em 21.03.2005.
  6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do **prazo** decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o **lançamento** de ofício substitutivo.
  7. Agravo regimental desprovido. (AGRESP 201001395597 AGRESP - AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL – 1203986; Min. Relator Luiz Fux; 1.ª Turma: DJE DATA:24/11/2010)

Outra questão controvertida diz respeito à situação em que o contribuinte declara o valor do tributo sujeito a lançamento por homologação, mas não realiza o pagamento. Isso ocorre com frequência nos casos de Imposto de Renda que se sujeita ao lançamento por homologação.

Sobre esse assunto, é elucidativa a ementa a seguir:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS **DE** DECLARAÇÃO. OMISSÃO CONFIGURADA. TRIBUTOS SUJEITOS A **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO VIA DCTF. DÉBITO DECLARADO E NÃO PAGO. AÇÃO **DE** EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. OCORRÊNCIA.

- 1.. Configurada a omissão na decisão embargada, impõe-se o acolhimento dos Embargos **de** Declaração para o devido saneamento, em integração ao julgado.
2. Hipótese em que o acórdão embargado não analisou a prescrição das parcelas devidas.
3. "Divergências nas Turmas que compõem a Primeira Seção no tocante ao termo a quo do **prazo** prescricional: a) Primeira Turma: a partir da entrega da DCTF; b) Segunda Turma: da data do vencimento da obrigação." (REsp 644.802/PR, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 27.03.2007, DJ 13.04.2007, p. 363).
4. Devem-se distinguir duas situações: a) hipóteses em que a declaração é entregue antes do vencimento do **prazo** para pagamento (v.g. Declaração do **Imposto de Renda** Pessoa Física); e, b) casos em que a entrega da declaração se dá após o vencimento da obrigação (v.g. DCTF).
5. Na hipótese "a" - declaração entregue antes do vencimento do **prazo** para pagamento -, o lapso prescricional começa a fluir a partir do dia seguinte ao do vencimento da obrigação (postulado da actio nata). Isso porque, "no interregno que medeia a declaração e o vencimento, o valor declarado a título **de** tributo não pode ser exigido pela Fazenda Pública, razão pela qual não corre o **prazo** prescricional da pretensão **de** cobrança nesse período." (REsp 911.489/SP, Rel. Ministro Castro Meira, Segunda Turma, DJ 10.04.2007, p. 212).
6. Na hipótese "b" - entrega da declaração após o vencimento da obrigação - não se pode cogitar do início da fluência do lapso prescricional antes da entrega da declaração, ainda que já vencido o **prazo** previsto em lei para pagamento, simplesmente porque não há crédito tributário constituído. É a declaração que constitui o crédito, fluindo, até a sua entrega, apenas o **prazo** decadencial.
- 7. A Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF - refere-se sempre a débitos já vencidos, pelo que o prazo prescricional inicia-se a partir do dia seguinte à entrega da declaração. (grifo meu)**
8. No presente caso, o Tribunal **de** origem consignou que a entrega da DCTF foi efetuada em 08/06/90 e que a **inscrição** em **dívida ativa**, ato que necessariamente antecede o ajuizamento da Execução Fiscal, se deu somente em 27/10/1995, não restando dúvida **de** que ocorreu a prescrição, tendo em vista o disposto no art. 174 do CTN.
9. Embargos **de** Declaração parcialmente acolhidos, com efeitos modificativos, para conhecer do Recurso Especial e negar-lhe provimento. (EDRESP 200101461350 - EDRESP - EMBARGOS **DE** DECLARAÇÃO NO RECURSO ESPECIAL – 363259; Órgão Julgador: Min. Relator HERMAN BENJAMIN, Segunda Turma: DJE DATA:25/08/2008).

Nos casos em que o contribuinte realiza o depósito do valor do tributo para fins de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, tem o Superior Tribunal de Justiça entendido que o depósito equivale à constituição do crédito tributário, conforme ementa transcrita a seguir:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A **LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**. PRAZO DECADENCIAL. **DEPÓSITO** JUDICIAL. **LANÇAMENTO**. DESNECESSIDADE.

1. No julgamento dos ERESP 686.479/RJ, Rel. Min. Denise Arruda, a Primeira Seção pacificou o entendimento de que, nos tributos sujeitos a **lançamento por homologação**, "o contribuinte, ao realizar o **depósito** judicial com vistas à suspensão da exigibilidade do crédito tributário, promove a constituição deste nos moldes do que dispõe o art. 150 e

parágrafos do CTN. Isso porque verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o **montante** devido e, em vez de efetuar o pagamento, deposita a quantia aferida, a fim de impugnar a cobrança da exação. Assim, o crédito tributário é constituído **por** meio da declaração do sujeito passivo, não havendo falar em **decadência** do direito do Fisco de lançar, caracterizando-se, com a inércia da autoridade fazendária apenas a **homologação** tácita da apuração anteriormente realizada. Não há, portanto, necessidade de ato formal de **lançamento por** parte da autoridade administrativa quanto aos valores depositados." Precedentes da Primeira Seção e de ambas as Turmas de Direito Público.

2. Não cabem Embargos de Divergência quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado (Súmula 168/STJ).

3. Agravo Regimental não provido. (AERESP 200802368150 - AERESP - AGRAVO REGIMENTAL NOS EMBARGOS DE DIVERGENCIA EM RECURSO ESPECIAL – 1037202; Órgão Julgador: Min. Relator HERMAN BENJAMIN; Primeira Seção: DJE DATA:21/08/2009).

Dessa forma, quando o sujeito passivo deposita o valor do tributo judicialmente, ele próprio constitui o crédito tributário. O Fisco, portanto, não mais realizará o procedimento administrativo com o objetivo de lançar o valor do tributo, iniciando-se, por conseguinte, o prazo prescricional para cobrá-lo por meio da ação de execução fiscal.

## CONCLUSÃO

No lançamento por homologação o contribuinte tem o “dever de antecipar o pagamento”.

Caso a Administração Pública não homologue o pagamento realizado no prazo de 5 anos a contar do fato gerador, ocorrerá a homologação tácita.

Contrariamente, quando o sujeito passivo não paga o tributo ou efetua o pagamento em valor inferior ao devido, a Administração deverá realizar o lançamento de ofício, este sim sujeito ao prazo decadencial.

Segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tal prazo será de 5 anos a contar do exercício financeiro seguinte aquele em que ocorreu o fato gerador.

Os institutos da decadência e da prescrição prestigiam a certeza e a segurança do direito.

Segundo antigo jargão jurídico, “o direito positivo não socorre aqueles que dormem”, ou seja, a quem permanece inerte, durante largo espaço de tempo.

Decorrido certo tempo, portanto, as relações jurídicas devem estabilizar-se, levando em consideração dois fatores: o decurso do tempo e a inércia do titular do direito.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 16.<sup>a</sup> edição. São Paulo: Saraiva, 2010.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1203986 1.<sup>a</sup> Turma. Relator: Min. Luiz Fux. Brasília, DF: 09/11/2010. Disponível em: <[http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo\\_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=lan%E7amento%20por%20homologa%E7%E3o%20decad%Eancia](http://www.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?newsession=yes&tipo_visualizacao=RESUMO&b=ACOR&livre=lan%E7amento%20por%20homologa%E7%E3o%20decad%Eancia)>. Acesso em: 01 de fev. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Declaração no Recurso Especial n. 363259 2.<sup>a</sup> Turma. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DF: 25/08/2008. Disponível em: <<http://columbo2.cjf.jus.br/juris/unificada/Resposta>>. Acesso em: 05 de fev. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 2008/0236815-0 Primeira Seção. Relator: Min. Herman Benjamin. Brasília, DF: 21/08/2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=lan%E7amento+por+homologa%E7%E3o+dep%F3sito+judicial&&b=ACOR&p=true&t=&l=10&i=11>>. Acesso em: 03 de fev. de 2011.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/L5172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm)>. Acesso em 01 fev. 2001.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 22.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 10.<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

HARADA, Kiyoshi. *Direito Financeiro e Tributário*. 19.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 28.<sup>a</sup> ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

ROSA JÚNIOR, Luiz Emydio da. *Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário*. 14.<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

2011

## TERMO DE ISENÇÃO DE RESPONSABILIDADE

Declaro, para todos os fins de direito e que se fizerem necessários, que isento completamente a Universidade Anhanguera-Uniderp, a Rede de Ensino Luiz Flávio Gomes, e os professores indicados para compor o ato de defesa presencial de toda e qualquer responsabilidade pelo conteúdo e idéias expressas no artigo científico.

Estou ciente de que poderei responder administrativamente, civil e criminalmente em caso de plágio comprovado.

Santa Cruz do Rio Pardo, 17 de fevereiro de 2011