



Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro

Constituição do Crédito Tributário Através do Lançamento por Homologação

Carlos Eduardo da Silva Camillo

Rio de Janeiro  
2015

CARLOS EDUARDO DA SILVA CAMILLO

**Constituição do crédito tributário através do lançamento por homologação**

Artigo Científico apresentado como exigência de conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu* da Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro.

Professores Orientadores:

Mônica Areal

Néli Luiza C. Fetzner

Nelson C. Tavares Junior

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro  
2015

## CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO ATRAVÉS DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Carlos Eduardo da Silva Camillo

Graduado em Direito pelo Centro  
Universitário da Cidade – Especialista  
em Direito Público pela Universidade  
Gama Filho -Advogado.

**Resumo:** O presente estudo tem como tema a forma mais complexa de constituição do crédito tributário através do lançamento por homologação, essencial para quem deseja se aprimorar na área do Direito Tributário, pois trata dos principais impostos do comércio, indústria e de serviços, onde o sujeito passivo é quem faz o pagamento independente de manifestação da autoridade administrativa, que só irá homologar após o pagamento. Veremos também a origem do crédito tributário e as controvérsias sobre sua origem. Pela pesquisa feita em várias obras que tratam do tema e com consultas a Tribunais Superiores para saber das jurisprudências dominantes do caso estudado. Concluímos que o lançamento por homologação poderá ser expresso quando a autoridade administrativa aceita e homologa ou tácita quando a autoridade fica inerte no período decadencial após o pagamento feito pelo sujeito passivo.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Lançamento. Homologação. Procedimento Administrativo. Decadência. Fisco.

**Sumário:** Introdução 1. Fato Gerador da Obrigação Tributária. 2. Definição de Lançamento Tributário. 3. Natureza Jurídica do Lançamento. 4. Lançamento por Homologação. Conclusão. Referências.

### INTRODUÇÃO:

O objetivo desse estudo é verificar que para ocorrer o crédito tributário tem que haver o lançamento que irá efetivar esse crédito para o fisco, esse lançamento pode ser de ofício, por homologação ou por declaração.

O crédito tributário se confunde com a obrigação, nascendo no momento da ocorrência do fato gerador e o lançamento só irá tornar essa obrigação exequível.

O fato gerador da obrigação tributária é subdividido em principal e acessório, o principal versa sobre prestações pecuniárias devidas e o acessório por todo fato que gerar obrigação que não seja pecuniária.

É primordial para a exigibilidade do crédito tributário que ocorra o lançamento, para isso ocorre um cronograma que é: 1º a hipótese descrita em lei; 2º a ocorrência dessa hipótese no mundo real gerando um fato; 3º o nascimento da obrigação tributária através do fato gerador dessa obrigação; 4º o lançamento realizado ou homologado pela autoridade administrativa e por fim a exigibilidade do crédito tributário para que se possa cobrar do sujeito passivo.

Esse estudo visa a focar o lançamento por homologação na constituição do crédito tributário, é a modalidade mais complexa que os doutrinadores usam o maior espaço para lidar com o tema, abordaremos também a obrigação da autoridade administrativa em fazer o lançamento e cobrar os créditos tributários e no caso do lançamento por homologação que é feito pelo próprio sujeito passivo tendo o fisco somente que concordar ou não com tal lançamento essa homologação será expressa quando a autoridade administrativa a faz ou tácita quando decorrido um lapso temporal essa autoridade fica inerte após o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo. Se a Fazenda Pública ficar inerte ocorrerá a homologação tácita do lançamento do crédito tributário, ou irá homologar o lançamento através de um ato administrativo, corrigindo eventuais diferenças de crédito, tanto pago a menos como a mais, pois a Autoridade Administrativa tem que agir dentro do princípio da legalidade que será outro tema abordado nesse trabalho de conclusão de curso, os princípios são a essência para o funcionamento de um ente da administração pública.

Uma questão polêmica a ser tratada será a decadência em relação ao lançamento por homologação que por muitos anos ficou divergente nos tribunais e vem tornando-se unificada pela jurisprudência, começando a contar o decurso de prazo pelo dia da ocorrência do fato gerador e do primeiro dia do ano subsequente ao que poderia ter ocorrido o fato gerador da obrigação tributária.

## 1. FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Para ocorrer a incidência do fato gerador da obrigação tributária, primeiro tem de estar elencado na lei, isso é, a lei tem trazer uma hipótese em que o sujeito passivo irá praticar, enquanto ele não pratica não há de se falar em obrigação tributária, mas a partir do momento em que o sujeito pratica uma das hipóteses previstas no texto legal, irá ocorrer o fato gerador que por sua vez gerará a obrigação tributária.

O CTN dividiu, assim como a obrigação tributária, o fato gerador em 2 (dois): Fato gerador da obrigação tributária principal no art. 114<sup>1</sup> e Fato gerador da obrigação tributária acessória e no art.115<sup>2</sup>, tendo sua hipótese de incidência nascendo em etapas distintas.

Fato gerador, para simples entendimento, é o início do nexos causal que unirá o sujeito passivo e o fisco em uma obrigação tributária.

O conceito de fato gerador da obrigação tributária principal é definido por Luiz Emygdio como:

*Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência. Assim, a lei refere-se de forma genérica e abstrata a uma situação como hipótese de incidência do tributo, correspondendo à obrigação tributária abstrata. Quando a situação descrita na lei materializar-se, ocorrerá a incidência do tributo. A hipótese de incidência só pode ser definida em lei formal, em sentido restrito (CTN, art. 97, III), porque o legislador exige lei para esgotar todos os elementos da obrigação tributária, para não deixar espaço algum que possa ser preenchido pela administração, visando, assim, a uma melhor proteção do contribuinte. Por outro lado, a simples ocorrência da situação definida em lei basta por si mesma para concretizar a obrigação tributária.<sup>3</sup>*

Sendo assim, o fato gerador é elemento obrigatório para constituir a obrigação tributária principal, com isso nascerá uma obrigação que tem por objeto uma prestação pecuniária, isto é, o sujeito passivo terá de pagar não só os tributos como também as penalidades pecuniárias previstas em lei.

---

<sup>1</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, art. 114.

<sup>2</sup> *Ibid*, art. 115.

<sup>3</sup> DA ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário e Financeiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2003. p. 523.

O fato gerador da obrigação tributária acessória não precisa, necessariamente, ser definido em lei, pode vir a ser instituído por atos infra legais, mas tem que existir essa previsão para que ocorra o fato, não se pode cobrar tributos e seus acessórios de fatos ocorridos antes da previsão feita pelo legislador ou o executivo, isto é, lei e atos infra legais, o art. 96 do CTN define todas as legislações tributárias: “ A expressão “ legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.”<sup>4</sup>

Luciano Amaro elenca um conceito de fato gerador da obrigação acessória:

O conceito de *fato gerador da obrigação acessória* é dado por exclusão: toda situação que dê origem a um dever que não tenha por objeto uma prestação pecuniária (tributo ou penalidade), por exemplo, a situação que faz surgir o dever de escriturar livros, de emitir notas fiscais, etc., ou seja, se o ato que a legislação impõe, à vista de certa situação, não é recolher uma quantia em dinheiro, ou se a lei impõe uma omissão, trata-se de fato gerador de obrigação acessória.<sup>5</sup>

Com isso para definição do fato gerador da obrigação acessória tem que analisar a existência de prestação pecuniária, não existindo parte-se para legislação tributária que regulará tal ocorrência, verificando assim a existência do fato gerador da obrigação acessória.

O crédito tributário está descrito no art. 139 do CTN, dizendo que o crédito tributário decorre da obrigação principal e tem natureza desta. Assim, analisando o instituto da obrigação tributária, vislumbra-se que está descrita em lei, existe desde o momento de sua promulgação, como ensina Alexandre de Moraes:

Promulgar é atestar que a ordem jurídica foi inovada, declarando que uma lei existe e, em consequência, deverá ser cumprida. Assim, a promulgação incide sobre um ato perfeito e acabado, ou seja, sobre a própria lei, constituindo mera atestação da existência da lei e promulgação de sua executoriedade.<sup>6</sup>

---

<sup>4</sup> BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, art. 96

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.; São Paulo: Saraiva, 2006. p. 257.

<sup>6</sup> MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 21. ed. São Paulo: Atlas. 2007. p. 634.

Depois de promulgada, a lei que contém a obrigação tributária *in abstracto* entrará em vigor através de sua publicação, respeitando os prazos para iniciar sua vigência, a partir daí quem incidir nas hipóteses previstas em lei referente ao tributo, irá concretizar o fato gerador, após essa concretização ocorrerá o lançamento que é o fato que constitui o crédito tributário dando ao fisco o poder para cobrar esse crédito do sujeito passivo.

Comparando o momento de entrada no mundo jurídico do crédito e da obrigação, é verificados que ocorrem em lapsos temporais distintos.

A obrigação irá existir junto com a criação da lei, em *abstracto*, pois o fisco ainda não pode exigir nada de ninguém porque nem mesmo ele sabe quem é o sujeito passivo, quanto deve e o que deve já que ainda não existe o crédito tributário.

Já o crédito tributário é fruto de um procedimento complexo onde existe a lei; a obrigação *in abstracto*; a hipótese de incidência; o fato gerador; o lançamento e por fim a constituição do crédito tributário, que será cobrado do sujeito passivo, o qual passa a ter uma relação obrigacional com o Estado, tendo que pagar o valor devido sob pena de inscrição de seu nome na dívida ativa para futura execução.

Existem autores que acreditam no nascimento simultâneo da obrigação tributária e do crédito tributário. Como ressalta Ricardo Lobo Torres: “A obrigação e o crédito não só se extinguem como também nascem juntamente.”<sup>7</sup>

O crédito se constitui através de um ato da autoridade administrativa que é o lançamento já a obrigação existe antes do crédito e só se concretiza após o lançamento, isto é, não basta à existência da obrigação como condição do fisco exigir o pagamento do tributo para tal feito tem de haver a efetivação do crédito tributário através do lançamento feito pelo administrador público, existindo assim um vínculo jurídico entre os dois, obrigação e crédito tributário.

---

<sup>7</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar. 2007, p. 237.

Um exemplo clássico de distinção é quando ocorrer um lançamento e a autoridade administrativa não dá oportunidade para o sujeito passivo defender-se, o lançamento feito será nulo conjuntamente anulando o crédito tributário, a obrigação tributária continuará a existir, pois não é afetada pela nulidade do crédito, esperando assim ser feito um lançamento correto para constituir o crédito, assim não há de se falar que os dois institutos nascem ao mesmo tempo e são iguais, com isso a doutrina majoritária afirma que o lançamento é declaratório da obrigação e constitutivo do crédito tributário.

Luciano Amaro mostra em sua obra como o Código Tributário Nacional coloca essa diferença:

Com efeito, o Código Tributário Nacional reconheceu que a obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador, afirmando o art. 114 que o fato gerador é a condição não apenas *necessária*, mas também *suficiente* para o nascimento da obrigação tributária, consoante o art. 113, § 1º, onde se proclama que a obrigação surge com a ocorrência do fato gerador e *tem por objeto o pagamento de tributo*, vale dizer, a satisfação do crédito atribuído ao pólo ativo dessa mesma obrigação. Coerentemente, o art. 144 estatui que o lançamento se reporta á data do fato gerador e se rege pela lei então vigente. Porém, é o mesmo Código que confere ao *lançamento* a virtude de dar *nascimento ao crédito tributário* (art. 142).<sup>8</sup>

Em síntese a obrigação é precursora do crédito tributário, isto é, tem que existir uma obrigação derivada do fato gerador previsto na lei em abstrato, com a ocorrência desse fato gerador e automaticamente surgirá a obrigação tributária, que para se tornar exigível para o fisco terá de haver o lançamento e assim cria-se um crédito para que a autoridade administrativa possa exigi-lo do sujeito passivo, na cronologia: lei com hipótese em abstrato, ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, nascimento da obrigação tributária obrigando o fisco a fazer o lançamento para constituir o crédito tributário tornando-o exigível do sujeito passivo, a obrigação é a essência do crédito tributário e não se confunde com este.

## 2. DEFINIÇÃO DE LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

O artigo 142 do CTN define Lançamento, é o ato de aplicação da lei ao caso emergente, coincidindo a realidade e a norma:

---

<sup>8</sup> AMARO, op. cit. p. 339.

Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.<sup>9</sup>

Combinando o caput do art. 142 com o parágrafo único temos a definição de Ives Gandra Martins: “lançamento é um procedimento administrativo, decorrente de atividade vinculada da autoridade fazendária, tendente a verificara ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e sendo o caso, propor a aplicação cabível.”<sup>10</sup> Há de se falar também se for o caso ocorrerá à penalidade cabível.

Já para Hugo de Brito Machado, não se deve interpretar literalmente o art. 142 do CTN, dando a seguinte definição:

Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, identificar o sujeito passivo, determinar a matéria tributável e calcular ou por outra forma definir o montante do crédito tributário, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível.<sup>11</sup>

A diferença está no calcular o montante devido pela autoridade administrativa, onde o segundo autor com a existência de tributos “fixos”, que não dependem de cálculos, seria necessário acrescer o artigo, como o fez.

A autoridade administrativa não pode se eximir de fazer o lançamento, pois é uma atividade vinculada, se assim fizer será usado o Direito Administrativo que tem suas sanções para coibir os feitos errôneos do administrador, a posição do Estado não se confunda com a do administrador, sendo que o Estado tem o direito potestativo ao crédito e não pode ficar a mercê de seu funcionário que tem o dever de fazer o lançamento.

---

<sup>9</sup> BRASIL, op. cit. art. 142.

<sup>10</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva, Coordenador. *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, p. 231.

<sup>11</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. Rio de Janeiro: Malheiros, p. 181.

O lançamento tem como função identificar o sujeito passivo; verificar a ocorrência do fato gerador; determinar a matéria tributável; calcular o montante do tributo devido e ao final aplicar a penalidade, se necessitar.

### 3. NATUREZA JURÍDICA DO LANÇAMENTO

Na definição do Professor Alexandre Freitas Câmara: “natureza Jurídica é o gênero no qual está inserida a espécie”<sup>12</sup>.

Uma das principais divergências na doutrina é em relação à natureza jurídica do lançamento, formando 3 (três) correntes sobre o tema:

- a) Natureza Constitutiva
- b) Natureza declaratória
- c) Natureza mista (declaratória e constitutiva).

Antes da análise da natureza jurídica deve ser estudado os atos declaratórios e constitutivos segundo Luis Emygdio:

O ato jurídico é *constitutivo* quando cria, modifica ou extingue direitos, produzindo efeitos a partir de sua ocorrência (*ex nunc*). De outro lado, o ato *declaratório* não cria, não extingue e nem altera direitos, mas apenas declara um direito preexistente, produzindo efeitos desde o momento da situação por ele declarada (*ex tunc*).<sup>13</sup>

A natureza constitutiva do crédito só irá aparecer com a ocorrência do lançamento que é dever da autoridade administrativa, pois antes do lançamento só existe a obrigação que foi evidenciada pelo fato gerador. Se não ocorrer o lançamento poderá ocorrer a decadência e com isso a extinção da pretensão do Estado em cobrar do sujeito passivo, Ricardo Lobo Torres vem mostrando em sua obra, argumentos criados pelo italiano Giam Antônio Micheli:

o fato gerador não constitui a obrigação porque, se não se efetuar o lançamento, perde-se o crédito tributário; o lançamento pode ser efetivado, constituindo a

---

<sup>12</sup> Notícia fornecida por Alexandre Freitas Câmara, AULA de Direito Processual Civil, Curso PRAETORIUM, Rio de Janeiro, em 20 de agosto de 2008.

<sup>13</sup> DA ROSA JR, op. cit. p. 613.

obrigação tributária sem que tenha ocorrido na realidade o fato gerador, se a obrigação nasce com o fato gerador, o crédito poderia ser pago independente do lançamento, o que não acontece.<sup>14</sup>

É o lançamento que efetivamente constitui o crédito tributário. Antes do lançamento existe somente um mero interesse da fazenda pública que só poderá exigir o pagamento após a ocorrência do lançamento. Pois se não for efetuado o lançamento não será constituído o crédito e assim com o simples fato de ocorrer o fato gerador a Fazenda pública não tem o poder de executar o sujeito passivo sem que haja o lançamento que irá constituir o crédito tributário.

É constitutivo do crédito tributário porque ocorrido o lançamento o fisco tem direito de cobrar do sujeito passivo o montante devido com a ocorrência do fato gerador, isto é, dar exigibilidade ao crédito e na qualidade de sujeito ativo poder exercitar atos de cobrança do tributo, no primeiro momento na esfera administrativa e se não obtiver êxito prosseguirá para fase judicial que irá receber o nome de execução fiscal. Sendo um ato vinculado é obrigação da autoridade administrativa proceder a tal mecanismo para alcançar o crédito tributário dando liquidez e exigibilidade a ele, não se admite a oportunidade e para sua efetivação.

O lançamento tem natureza declaratória da obrigação tributária, isto é, a obrigação já existe e o lançamento vem expô-la no mundo jurídico, com explica Ricardo Lobo Torres:

Parece-nos que o lançamento tem eficácia meramente *declaratória*, pois que lhe compete declarar a obrigação tributária constituída com a ocorrência do fato gerador. Já vimos que a obrigação tributária – e, conseqüentemente, o crédito tributário – nasce com a ocorrência no mundo real do fato hipoteticamente previsto pela norma. Mas esse fato é invisível. Necessita, para produzir efeitos no universo do direito, de sua explicação em um título. O lançamento, pois, é o ato administrativo que cria esse título necessário à visibilidade e a transparência da obrigação ( e do crédito ).<sup>15</sup>

O CTN aderiu à teoria declaratória para o autor, tendo em vista que o lançamento irá declarar uma relação jurídica existente com a ocorrência do fato gerador.

---

<sup>14</sup> TORRES, op. cit. p. 277.

<sup>15</sup> *ibid.* p. 276.

É declaratória da obrigação, pois declara a obrigação tributária constituída através do fato gerador. A obrigação existe antes do lançamento, sendo um direito subjetivo do fisco, o lançamento irá dar liquidez à obrigação tributária, podendo o fisco exigir desde que surja o crédito tributário, isto é, pressuposto do crédito tributário, sem que o lançamento ocorra não irá existir o crédito.

Também existe a definição que agrupa as duas naturezas analisadas acima denominada mista, isto ocorre por que o CTN em seu art. 142 trás a dupla definição para a natureza jurídica do lançamento, declaratório da obrigação e constitutiva do crédito, sendo que para essa parte da doutrina o crédito não é constituído com o fato gerador e sim com o lançamento feito pela autoridade administrativa, este mesmo lançamento irá declarar o vínculo obrigacional entre o sujeito passivo e o fisco.

Sendo assim a natureza jurídica do lançamento contida no artigo 142 do CTN é: Procedimento administrativo que declara a obrigação tributária para constituir o crédito tributário. Pela letra da lei essa é a natureza jurídica, o que acontece é que as outras duas correntes dividem a forma como a lei é exposta para ser interpretada.

#### **4. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO**

É o lançamento feito pelo sujeito passivo, denominado pela doutrina como autolancamento, quando a lei atribua ao mesmo o dever de fazer a antecipação do pagamento sem que a autoridade administrativa examine previamente, ao tomar conhecimento do pagamento feito pelo sujeito passivo a autoridade expressamente a homologa, se não se pronunciar no prazo de 5 anos a contar do pagamento essa homologação será tácita, salvo prazo diverso previsto em lei, essa é parte da redação do §4º do art. 150 do CTN.

A homologação será tácita por força do §4º do art. 150, quando a fazenda não se manifesta durante um prazo sobre o pagamento antecipado feito pelo sujeito passivo. Esse prazo é de cinco anos, salvo prazo diverso previsto em lei, pois o sujeito passivo não pode ficar eternamente preso ao crédito tributário por culpa da inércia do administrador público.

Como manifesta Hugo de Brito Machado sobre o objeto da homologação:

O objeto da homologação não é o pagamento, como alguns têm afirmado. É a apuração do montante devido, de sorte que é possível a homologação mesmo que não tenha havido pagamento. É certo que a autoridade administrativa não está obrigada a homologar expressamente a apuração do valor devido e a homologação tácita somente acontece se tiver havido o pagamento antecipado. Esta é a compensação que resulta da interpretação do § 1º, combinado com o § 4º, do art. 150, do CTN. A homologação tácita, a que se refere o § 4º, consubstancia a condição de que estava o pagamento a depender para extinguir o crédito tributário. Entretanto, se o contribuinte praticou a atividade de apuração, prestou à autoridade administrativa as informações relativas aos valores a serem pagos (DCTF, GIA, etc.),...<sup>16</sup>

O pagamento antecipado tem que estar correto pelos cálculos do fisco, para poder ser homologado e ter seu lançamento feito.

Luciano Amaro não concorda com a expressão “lançamento por homologação”, tendo adotado o nome de autolançamento, pois é o sujeito passivo que faz o lançamento e não a autoridade administrativa que só o faria se o sujeito passivo se omitisse pelo fato de não recolher o tributo ou recolhendo de forma insuficiente. Nesse ponto é bem enfático:

O exame da dinâmica procedimental no caso de tributos cujo pagamento seja exigido pela lei, independentemente de qualquer providência do sujeito ativo, evidencia que, nessa situação, o lançamento só se mostra necessário quando haja *omissão* do sujeito passivo (que deixe de recolher o tributo devido ou que o recolha com insuficiência). Entretanto, o Código Tributário Nacional assumiu a premissa de que o lançamento é sempre *necessário*. Por isso, mesmo nos casos em que o sujeito passivo, atento ao seu dever legal, efetue corretamente o pagamento antes de qualquer providência do sujeito ativo, o Código exige a prática do lançamento *a posteriori*, mediante “homologação” expressa, por parte do sujeito ativo, traduzindo-se o lançamento nesse ato “homologatório ...”<sup>17</sup>

Na posição contrária, em sua brilhante monografia apresentada no Centro Universitário Vila Velha do Curso de especialização em Direito Tributário, Marco Antônio

<sup>16</sup> MACHADO, op. cit. p. 185

<sup>17</sup> AMARO, op. cit. p. 343.

Fontana fala das diferentes atribuições entre o sujeito passivo e o fisco que tem como ato privativo fazer o lançamento do crédito através da homologação, assim nos explica:

Não obstante os parágrafos 1º e 4º do artigo 150 do CTN veicularem regras sobre homologação do lançamento, não se deve concluir equivocadamente que o referido lançamento é feito pelo próprio contribuinte, caracterizando-se como autolancamento. O contribuinte não faz um ato de lançamento para depois ser este homologado pela Administração, ele apenas calcula e antecipa o pagamento do tributo, o qual, decorrido o tempo legal previsto, geralmente 5 anos, será lançado por homologação, expressa ou tácita, pela autoridade administrativa.<sup>18</sup>

Tendo o sujeito passivo que pagar o tributo devido para que se possa dar lançamento, e confirmando através da homologação irá se extinguir o crédito, não se confirmando os valores devidos à autoridade administrativa irá fazer as correções que achar necessária. O pagamento antecipado é explicado por Luiz Emygdio:

[...] o contribuinte tem 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 exercida pelo obrigado, expressamente homologa (CTN art. 150). Esse pagamento antecipado pelo contribuinte ocorre no tocante ao ICMS, IPI, IOF, IPVA, IR e contribuições sociais, porque o contribuinte recolhe os referidos impostos sem que haja lançamento por parte da Administração.<sup>19</sup>

Na explicação, o citado autor exemplifica com impostos sujeitos a lançamento por homologação e só são analisados pela autoridade administrativa após seu pagamento antecipado.

Uma ressalva ao comentário citado é o IPVA, que seu lançamento é feito de ofício pela autoridade administrativa e o autor citado fala em lançamento por homologação.

Analisando o artigo 150 do CTN, em seu § 1º, tem-se que o pagamento antecipado do tributo feito pelo sujeito passivo da obrigação tributária irá extinguir o crédito tributário sob condição resolutória, isto é, após o pagamento ser efetuado, a condição para extinção real do crédito tributário será a homologação feita pela autoridade administrativa, como acontece

---

<sup>18</sup> FONTANA, Marco Antonio; *A Constituição do Crédito Tributário e suas Modalidades*, Trabalho Monográfico ( Pós-Graduação em Direito Tributário) Centro Universitário Vila Velha; 2005. p. 39.

<sup>19</sup> DA ROSA JR, op. cit. p. 626.

nas outras espécies de lançamento o pagamento extingue o crédito tributário, no lançamento por homologação a obrigação só irá se extinguir quando cumprida as condições do fisco ao homologá-lo, se estiver correto o crédito será extinto, constatando algum erro do sujeito passivo no pagamento do tributo não irá se extinguir esse crédito.

O prazo para homologação encontra-se previsão legal no artigo 150, § 4º do CTN, sendo o prazo de cinco anos a contar, da ocorrência do fato gerador, explicando mais detalhadamente Luciano Amaro nos ensina que:

O arremate da sistemática de lançamento por homologação fica por conta do § 4 do art. 150: “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Embora o *caput* do dispositivo exija a homologação *expressa*, o parágrafo, mais realista, contenta-se com a homologação *tácita*, mercê do decurso do tempo, aliado ao silêncio da autoridade administrativa.<sup>20</sup>

Esse prazo de cinco anos para alguns autores é decadencial extinguindo o crédito tributário:

O prazo dentro do qual a autoridade administrativa deve manifestar-se (no sentido de homologar expressamente o pagamento feito), sob pena de homologação tácita (pelo decurso do prazo, aliado ao silêncio da autoridade), é de cinco anos, *se outro prazo não for fixado pela lei*. Não obstante, *aparentemente*, a lei de cada tributo (que opte pela modalidade de lançamento por homologação) possa escolher qualquer prazo, *maior* ou *menor* do que indicado no Código Tributário Nacional, parece-nos que a melhor exegese é no sentido de que a lei só possa fixar prazo de homologação *menor* do que o previsto pelo diploma legal. A natureza do prazo aí previsto é *decadencial*, ou seja, esgotado o lapso de tempo estabelecido, sem manifestação da autoridade administrativa...<sup>21</sup>

Na mesma corrente vem explicar Luiz Emygdio:

O prazo para que seja homologado o pagamento antecipado feito pelo próprio contribuinte será de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, salvo se a lei fixar outro prazo (CTN, art. 150, § 4º). Cabem os seguintes esclarecimentos a respeito desta regra. Primeiro, que se trata de prazo decadencial, inclusive porque se o agente público não atestar a correção do pagamento antecipado pelo contribuinte, deve proceder ao lançamento de ofício para constituir o crédito tributário e poder cobrar o saldo por ventura devido. Segundo, que a lei ordinária não poderá não poderá fixar prazo superior a cinco anos para que ocorra a homologação, em razão do *status* de lei complementar do CTN.<sup>22</sup>

<sup>20</sup> AMARO. op. cit. p. 367

<sup>21</sup> Ibid., p. 368.

<sup>22</sup> DA ROSA JR, op. cit. p. 628.

Essa explicação vem dirimir a dúvida sobre se é decadencial ou não, os dois autores renomados aderem a teoria de que se trata de prazo decadencial, pois a autoridade administrativa iria perder o direito de cobrar alguma diferença que viesse a ocorrer pelo pagamento antecipado, sendo o pagamento homologado com o decurso de cinco anos desse prazo.

O estudo dos impostos sujeitos ao lançamento por homologação, tem necessariamente que passar pelo IPI, é um imposto federal que é incide sobre produtos industrializados, cobrado de todos os produtos que são oriundos da indústria, o contribuinte lança em seus livros fiscais e recolhe o tributo que será verificado pela autoridade administrativa para consignar a homologação.

O contribuinte trabalha com o sistema de compensação, deduzindo dos produtos que entra e pagando dos produtos que saem de sua empresa.

Já o IOF, Imposto sobre operações financeiras, é outro imposto sujeito ao lançamento por homologação, a autoridade administrativa competente para homologar esse lançamento é a Secretaria da Receita Federal, esse imposto incide sobre as operações financeiras e principalmente no que tange as operações de crédito, é um imposto federal.

Um dos mais importantes impostos sujeito ao lançamento por homologação é o ICMS, Imposto sobre operações relativas de mercadorias e prestação de serviços, está presente no dia-dia de cada cidadão, está descrito no art. 155, II e §2º da Constituição da República do Brasil de 1988, regulamentado pela LC 86/96 e cada Estado também irá editar lei para regulamentar atendendo suas necessidades. Esse imposto sempre terá seu pagamento antecipado como diz Luiz Emygdio:

[...] na *realidade*, por determinação legal, corresponde ao pagamento antecipado do tributo independentemente de lançamento. No caso do ICMS, o contribuinte, observando o período mensal estabelecido pela lei, calcula o imposto e o recolhe, levando em consideração o princípio da não-cumulatividade. Por isso, o art. 33 da

Lei nº 2.657/96, prescreve que o “imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referente ao período de apuração fixado pelo Poder Executivo”. Os débitos escriturais referem-se aos valores do ICMS devido pela saída das mercadorias do seu estabelecimento, enquanto créditos escriturais são os valores ao imposto suportado pela entrada da mercadoria no estabelecimento.<sup>23</sup>

Como vimos a sua forma de recolhimento é muito semelhante a do IPI, novamente, pagando pela saída das mercadorias e debitando a entrada delas.

Luiz Emygdio fala que o IPVA está sujeito ao pagamento antecipado e sujeita-se ao lançamento por homologação, mais a frente ele dá sua explicação sobre o lançamento do IPVA:

O IPVA é objeto de *lançamento direto* porque o fisco fornece ao contribuinte os avisos de cobrança com a base de cálculo calculada e o valor do imposto a pagar. Entretanto, existe também doutrina, minoritária, no sentido que se trata de tributo objeto de lançamento por homologação, porque os contribuintes do IPVA promoverão o recolhimento do tributo diretamente na rede autorizada<sup>24</sup>

O IPVA como tributo sujeito ao pagamento antecipado, pois como vimos em sua explicação existem doutrinadores que ainda afirmam que esse tipo de imposto constitui seu crédito através do lançamento por homologação, fato que é meio improvável, pois o contribuinte já sabe quanto irá recolher aos cofres públicos e o seu simples pagamento já extingue o crédito tributário.

Com a homologação tácita ocorrerá o fenômeno da decadência que é: a perda do direito subjetivo da fazenda pública fazer o lançamento e corrigir possíveis diferenças que deixaram de serem pagas pelo sujeito passivo e exigir o crédito tributário. A decadência atinge o direito em si, havendo perda do mesmo, pois embora nascido através do fato gerador ele não se tornou efetivo por falta de lançamento que é o exercício da fazenda pública em ter a pretensão executiva do crédito tributário.

A decadência deve ser decretada pelo juiz, mesmo que não haja pedido para tal, já que não mais existe o direito da fazenda pública.

---

<sup>23</sup> Ibid. p. 1069

<sup>24</sup> Ibid. p. 1070

Nos lançamentos por homologação o prazo decadencial é de cinco anos contados da data da ocorrência do fato gerador, como leciona Ricardo Lobo Torres:

O prazo de decadência é de 5 anos e se conta:

Do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado. É necessário que a Fazenda tenha tomado conhecimento da ocorrência do fato gerador, porque só assim “poderia” efetuar o lançamento. Se o contribuinte ocultar o fato gerador, seja na hipótese dos impostos sujeitos a lançamento por homologação (art. 150 do CTN), seja nos casos em que lhe incube citar a Fazenda para o processo de inventário, o prazo de decadência só se iniciará com a notícia dada ao credor (cf. RE 98.840, RTJ 110/740);<sup>25</sup>

A decadência ocorre antes da notificação do lançamento, a partir da referida notificação de lançamento estará constituído o crédito tributário, será essa notificação o divisor entre decadência e prescrição, sendo feita essa notificação começará a contar o prazo prescricional que será de cinco anos.

Uma vez constituído o crédito tributário começará a contar o prazo prescricional, segundo a doutrina a definição de prescrição é: a perda da pretensão executiva, isto é, a perda da pretensão de buscar o crédito que já estava constituído. Quando esse prazo for interrompido terá que ser contado novamente do termo inicial, esse prazo prescricional é de 5 anos segundo o art. 174 do CTN, no que diz respeito ao prazo fala Hugo de Brito Machado em sua obra:

Dizer que a ação para cobrança do crédito tributário *prescreve* em cinco anos significa dizer que a Fazenda Pública tem o prazo de cinco anos para cobrar judicialmente, para propor a *execução* do crédito tributário. Tal prazo é contado da constituição definitiva do crédito, isto é, da data em que não mais admitia a Fazenda Pública discutir a seu respeito, em procedimento administrativo. Se não efetua a cobrança no prazo de cinco anos, não poderá mais fazê-lo.<sup>26</sup>

Essa prescrição irá extinguir o crédito e não apenas a pretensão de cobrá-lo, isso ocorre para que extinto o crédito pelo decurso do prazo prescricional, a Fazenda Pública não poderá emitir certidões positivas de créditos tributários em face do sujeito passivo.

---

<sup>25</sup> TORRES, op. cit. p.301.

<sup>26</sup> MACHADO, op. cit. p. 225.

Esse prazo prescricional pode ser suspenso ou interrompido as hipóteses vêm descritas no parágrafo único do art.174: pelo despacho do juiz que ordenar a citação em execução fiscal; pelo protesto judicial; por qualquer ato judicial que constituía em mora o devedor e por qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, que importe reconhecimento do débito pelo devedor.

Não obstante, com a edição da Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, veio pacificar esse prazo em 5 (cinco) anos em sua redação: “são inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do decreto-lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”<sup>27</sup>

No que tange a prescrição e decadência do crédito tributário, a súmula fala da lei da Previdência Social, mas se aplica ao prazo de todos os créditos tributários, pois uma súmula de tamanha importância não iria reduzir sua matéria a um único tipo de crédito tributário, e os precedentes citados nessa súmula fazem entender para esse pensamento, é o caso do Recurso Extraordinário nº 106217 do Supremo Tribunal Federal<sup>28</sup>, que trata de suspensão da prescrição por tempo indefinido, essa prescrição é de uma execução fiscal. Não há de se falar mais nos, chamados pela doutrina, de prazo 5 + 5 (cinco mais cinco), agora quando se falar em matéria de prescrição e decadência em crédito tributário o prazo será de cinco anos, a contagem segue as mesmas normas citadas anteriormente.

## CONCLUSÃO

O crédito tributário nasce a partir da obrigação tributária que decorre da ocorrência do fato gerador previsto em lei, o lançamento irá declarar a obrigação tributária e constituir o crédito tributário para o mundo jurídico.

---

<sup>27</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal, *Enunciado de Súmula Vinculante nº 8*. <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>>. Acessado em: 16. mai. 2015.

<sup>28</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. RE 106217. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em :<<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197898>>. Acessado em: 16. mai. 2015.

O fato gerador foi dividido pelo legislador em: fato gerador da obrigação tributária principal, que terá sempre como objeto uma prestação pecuniária; e fato gerador da obrigação tributária acessória que a *contrário sensu* não terá como objeto uma prestação pecuniária, sendo seu objeto, por exemplo, uma fiscalização nos livros empresariais.

O lançamento se dá através de um ato administrativo privativo da autoridade administrativa, no caso em estudo a autoridade apenas homologa esse lançamento que foi feito pelo sujeito passivo, pois sendo um ato privativo da autoridade administrativa não poderia esse sujeito fazê-lo senão com a ratificação dessa autoridade.

O lançamento por homologação é feito pelo sujeito passivo através do pagamento antecipado do crédito tributário e após ocorrerá à homologação feita pela autoridade administrativa que irá corrigir eventuais falhas no recolhimento do crédito tributário, tendo que homologar se estiver correto ou cobrar a diferença se estiver sido pago valor inferior ao realmente devido, ocorrendo pagamento superior ao que o fisco calcular, o sujeito passivo tem que originar uma ação de repetição de indébito perante a autoridade administrativa, se não obtiver êxito irá usar da via judicial depois de esgotados os meios administrativos necessários para devolução dessa diferença para a mais para a administração pública. Sendo assim o pagamento antecipado terá que estar correto para ocorrer o lançamento por homologação, não adianta ser efetivo, tem que estar em conformidade com o montante calculado pela Fazenda Pública para que haja a extinção do crédito tributário pelo pagamento, essa extinção se dará por uma condição, que será a homologação pela autoridade administrativa dos valores pagos ao fisco e só assim, após essa homologação e que estará extinto o crédito tributário e a relação obrigacional do sujeito passivo para com a Fazenda Pública.

Essa modalidade de lançamento é muito controvertida perante a doutrina brasileira, pois muitos autores não consideram como lançamento, tendo em vista que o sujeito passivo

não poderia fazê-lo, sendo essa atividade exclusiva da autoridade administrativa, é uma atividade vinculada regida pelo princípio da legalidade, isto é a autoridade administrativa tem o dever de fazer o lançamento com base na legislação tributária vigente na data da ocorrência do fato gerador.

Esses autores denominam o lançamento por homologação de “autolancamento”, se fosse “autolancamento” não precisaria da intervenção da autoridade administrativa, pois restaria feito o lançamento pelo sujeito passivo e não precisaria de um “OK” do fisco, o que na realidade acontece é que o sujeito passivo recolhe o montante que é devido antes do fisco se pronunciar e após o pagamento dito antecipado, o fisco irá verificar se encontra-se correto esse pagamento, estando tudo certo a autoridade administrativa faz o lançamento e homologa o pagamento feito pelo sujeito passivo. Caso ocorra o pagamento de valor inferior ao devido será cobrado do sujeito passivo o valor correto podendo incidir em juros e mora além de multa se prevista em lei, sendo assim o que será homologado é o pagamento feito pelo sujeito passivo.

Quando a autoridade administrativa fica inerte e não homologa esse pagamento começa a correr um prazo para que esta se prontifique, o termo inicial desse prazo é a data da ocorrência do fato gerador da obrigação, decorridos cinco anos e o fisco não homologou esse pagamento, ocorrerá a homologação tácita, pois o direito não defende quem demora, salvo se ocorrer dolo, fraude ou dissimulação no pagamento feito pelo sujeito passivo.

Esse prazo para homologar o pagamento é decadencial e começa a correr no dia da ocorrência do fato gerador, se não houver o pagamento o prazo decadencial será para constituição do crédito tributário para o fisco e começará a correr no primeiro dia do exercício seguinte ao que o fisco pudesse ter feito o lançamento do crédito tributário como consta no art. 173, I do CTN.

A Súmula Vinculante nº 8 do Supremo Tribunal Federal, pacificou o prazo decadencial e prescricional dos créditos tributários em 05 (cinco) anos, sempre respeitando os limites do início da vigência desses prazos.

**REFERÊNCIAS:**

ALEXANDRINO, Marcelo & PAULO. Vicente. *Direito Tributário na Constituição e no STF: teoria e jurisprudência*. 16. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2011.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. rev. e atual.; São Paulo: Saraiva, 2006.

BRASIL. Código Tributário Nacional, 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. *Súmula Vinculante n.º 8*. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/menuSumario.asp?sumula=1209>> . Acessado em: 20. mai. 2015.

\_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 106217. Relator: Min. Octavio Gallotti. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=197898>>. Acessado em: 20. mai. 2015.

CAMARA, Alexandre Freitas. *Aula de Direito Processual Civil*. Curso PRAETORIUM. Rio de Janeiro: em 20 de agosto de 2008.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de direito constitucional tributário*. 19. ed. rev. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2003.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 4. ed. São Paulo: Forense, 1999.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Dicionário da Língua Portuguesa*. 4. ed. Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 2002.

FONTANA, Marco Antônio. *A Constituição do Crédito Tributário e suas Modalidades de Lançamento*. Trabalho Monográfico (Pós-Graduação em Direito Tributário) Centro Universitário Vila Velha, 2005. Disponível em: <[http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao\\_16.pdf](http://internet.sefaz.es.gov.br/informacoes/arquivos/publicacoes/publicacao_16.pdf)>. Acessado em: 16. jun. 2015.

DA ROSA JR, Luiz Emygdio F. *Manual de Direito Tributário e Financeiro*. 17. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MORAES, Alexandre. *Direito Constitucional*. 21. ed. Rio de Janeiro: Atlas, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Curso de Direito Tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Saraiva, 2003.

PIERRE, Martins. *Dicionário Jurídico Brasileiro 2006: terminologia jurídica e forense, brocados latinos*. Niterói: Impetus, 2006.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Tributário e Financeiro*. 14. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.