WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

UNIVERSIDADE PARA O DESENVOLVIMENTO DO ESTADO E REGIÃO DO PANTANAL - UNIDERP

ANOR POMPILIO CORRÊA DE BARROS

DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO COMO ATO DESNECESSÁRIO AO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: considerações acerca da tecnicidade jurídica e a realidade fática

Dourados

2007

WWW.CONTEUDOJURIDICO.COM.BR

CPG | UNIDERP
Centro de Pós Graduação e Formação Continuada

ANOR POMPILIO CORRÊA DE BARROS

DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO COMO ATO DESNECESSÁRIO AO CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA: considerações acerca da tecnicidade jurídica e a realidade fática

Monografia apresentada como exigência para conclusão do Curso de Especialização *Lato Sensu* em Direito Tributário oferecido pela Universidade para o Desenvolvimento do Estado e da Região do Pantanal - UNIDERP sob a orientação do Profº Mario Corradi.

Dourados

2007

Montesquieu lembrava que, diante do extraordinário poder do príncipe e da fraqueza do povo, era mister que os tributos fossem fáceis de perceber e estabelecidos de modo claro.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....5
2 DO FATO GERADOR.....7
2.1 CONCEITO.....7
2.2 DOS EFEITOS DO FATO GERADOR.....9
2.3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O INSTITUTO DA OBRIGAÇÃO.....9
3 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....11
3.1 CONCEITO.....11
3.2 DO SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....12
3.3 DO OBJETO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....13
3.4 DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.....15
4 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO.....17
4.1 CONCEITO.....17
4.2 TEORIA CONSTITUTIVISTA.....18
4.3 TEORIA DECLARATIVISTA.....18
4.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ART. 142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....20
4.5 DO LANÇAMENTO COMO ATO VINCULADO.....22
4.6 DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO.....23
4.6.1 Lançamento por declaração.....24
4.6.2 Lançamento e revisão de ofício.....26
5 DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO.....30
6 DOS EFEITOS DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO.....39
7 CONSIDERAÇÕES FINAIS.....41
BIBLIOGRAFIA.....45

1 INTRODUÇÃO

No âmbito do Direito Tributário Brasileiro, e sob o escudo basilar do Texto Constitucional de 5 de outubro de 1988 e do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25-10-1966), o presente explanado monográfico tem como objetivo alinhavar a forma de atuação, no mundo jurígeno, do denominado lançamento por homologação, em especial e precípuo enfoque neste trabalho em razão de suas próprias peculiaridades, efeitos e distinções ao lado das demais modalidades de lançamento, quais sejam, lançamento por declaração e lançamento e revisão de ofício.

Neste sentido é que, antes de se adentrar no campo próprio e específico do lançamento tributário, passa-se, no decorrer do trabalho, a tecer considerações acerca de acontecimentos anteriores à prática do ato de lançamento por parte do Fisco como agente integrante da relação jurídica tributária.

Com efeito, falar-se-á do fato gerador, seu efeito e a terminologia correlata adotada pelo Código Tributário Nacional, evidenciando-se a posição da doutrina a respeito da hipótese de incidência tributária e do fato imponível.

Em seguida, caracterizada a formação do vínculo obrigacional oriundo da relação jurídica entre o Fisco, o Contribuinte e a existência de uma obrigação, que é a prestação pecuniária, passa-se pelo campo da obrigação tributária e suas conseqüências neste âmbito jurídico específico.

Com isto, ter-se-á que o crédito tributário, posteriormente constituído, é decorrente da obrigação tributária e que sua gênese e ulterior extinção acompanham-na, eis que devido desde a ocorrência do fato gerador.

Assim é que se chega à questão de fundo deste trabalho, qual seja, o lançamento tributário que, para parte da doutrina, constitui o crédito tributário e para outra declara a existência de uma obrigação tributária e, por conseguinte, um crédito tributário. Neste sentido, discorrer-se-á acerca da posição doutrinária classificada como *Constitutivista*, a qual afirma que o crédito tributário somente nasce com a prática do lançamento tributário, exteriorizado na forma de ato administrativo pela entidade pública tributante. Com tal fundamento, o lançamento tem efeito constitutivo com relação ao crédito tributário.

Da mesma forma, examinar-se-á o posicionamento da doutrina denominada de *Declarativista*, segundo a qual o crédito tributário nasce desde a ocorrência do fato gerador, dando nascimento à obrigação tributária. De modo que o lançamento tributário somente viria a declarar a existência de um crédito, já anteriormente constituído, dando a exigibilidade de seu cumprimento a quem de direito como nova realidade jurídica.

Feitas estas análises, adentra-se na órbita específica das modalidades do lançamento tributário, sendo que no presente trabalho monográfico adota-se como objeto de pesquisa, e com especial enfoque, o lançamento por homologação onde, de modo diferente às demais modalidades, tem-se a atuação primeira e originária do Contribuinte, diante dos tributos elencados pela lei e adstritos a tal lançamento, que se subsume ao fato gerador, atribui-lhe o *quantum* e procede ao pagamento antes mesmo do ato de lançamento pela entidade pública tributante, em descompasso com a norma inserta no artigo 142 do Código Tributário Nacional, revelando-se a homologação de um lançamento que ainda não existiu, de modo prático, no mundo jurídico.

2 DO FATO GERADOR

2.1 CONCEITO

Em seu artigo 114, o Código Tributário Nacional prescreve o conceito de fato gerador nos termos seguintes: “Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.

Diante da regra positivada, verifica-se que o fato gerador é a situação e ou fato de relevância econômica e de capacidade tributiva descrita pelo legislador infraconstitucional.

Logo, ocorrido tal fato no meio social e econômico, exsurge a obrigação de pagamento de tributo no mundo jurídico.

Nesta linha de raciocínio, por exemplo, ser proprietário de veículo automotor ou prestar serviço é fato gerador do Imposto sobre a Propriedade de Veículo Automotor (IPVA) ou do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISS), respectivamente.

A propósito do assunto, Falcão *apud* Amaro (2005, p. 258), conceitua fato gerador da seguinte maneira: “é o fato ou conjunto de fatos a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado”.

No entanto, há doutrinadores que criticam a terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, pois quando este se utilizada da rubrica “fato gerador” estaria dando duplo sentido ao termo utilizado.

Isto porque existem dois momentos distintos, a saber: a) o da descrição legislativa de um fato que faz nascer a relação jurídica; b) o acontecimento descrito pelo legislador.

A doutrina de Ataliba (2005, p. 58) utiliza a terminologia “hipótese de incidência” para o primeiro momento, a saber: “A hipótese de incidência é primeiramente a descrição legal de um fato: é a formulação hipotética, prévia e genérica, contida na lei, de um fato (é o espelho do fato, a imagem conceitual de um fato; é seu desenho)”. Outrossim, Ataliba (2005, p. 68), para o segundo momento, utiliza a terminologia “fato imponível”, da maneira seguinte:

> Fato imponível é o fato concreto, localizado no tempo e no espaço, acontecido efetivamente no universo fenomênico, que – por corresponder rigorosamente à descrição prévia, hipoteticamente formulada pela h.i. legal – dá nascimento à obrigação tributária.

Na situação descrita pelo legislador, isto é, de hipótese de incidência do tributo, encontram-se aspectos que identificam o fato, que ora são citados pormenorizadamente em razão da clareza de idéia pontuada, como o faz Ataliba (2005, p. 80-107), a saber:

> São os aspectos: **material**: É o aspecto decisivo que enseja fixar a espécie tributária a que o tributo (que a h.i. define) pertence. Contém ainda os dados para fixação da subespécie em que ele se insere; **espacial**: Designa-se por aspecto espacial a indicação de circunstâncias de lugar, contidas explicita ou implicitamente na h.i., relevantes para a configuração do fato imponível; **temporal**: Define-se o aspecto temporal da h.i. como a propriedade que esta tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponível; **pessoal**: Consiste numa conexão (relação de fato) entre o núcleo da hipótese de incidência e duas pessoas, que serão erigidas, em virtude do fato imponível e por força da lei, em sujeitos da obrigação. É, pois, um critério de indicação de sujeitos, que se contém na h.i. (negrito nosso).

Neste sentido é que, somente diante da configuração de todos estes critérios é que se terá a configuração do que se denomina de fato jurídico tributário, no

mundo do direito, o que enseja o nascimento da obrigação tributária e seus consectários previstos na legislação específica.

2.2 DOS EFEITOS DO FATO GERADOR

Em primeiro plano, face aos acontecimentos, atos ou fatos somados às suas circunstâncias no meio social e econômico que, por serem relevantes, encerram capacidade contributitva e se amoldam às figuras abstratas, tem-se que ao serem encampados nas regras de direito material específico surge, no mundo jurídico e concreto, o fato gerador, do modo como explanado anteriormente.

Nestes termos é que, o efeito do fato gerador é compreendido por concretizar a incidência, pois ocorrendo o fato gerador nasce a obrigação tributária, abarcando direitos e correlatos deveres e obrigações, pretensões e ações dos sujeitos que compõem a relação jurídica tributária, sendo eles o Fisco (sujeito ativo), o Contribuinte ou responsável (sujeito passivo) e o objeto (prestação pecuniária por um tributo) que os une.

A tal respeito, Amaro (2005, p. 260) afirma que: “Em verdade, se o fato gerador in concreto marca, no tempo e no espaço, o nascimento da obrigação tributária, o seu efeito (relevante, mas único) é o de concretizar a incidência”.

2.3 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE O INSTITUTO DA OBRIGAÇÃO

Valendo-se dos entendimentos albergados no Direito Privado, principalmente em sede do Direito Obrigacional, tem-se que a obrigação ou *obligatio*

é uma situação que, à luz da caracterização de negócios jurídicos, une os respectivos sujeitos em razão da satisfação do seu objeto.

Noutros termos, está representado por uma relação em que certa pessoa está obrigada para com a outra a satisfazer uma prestação. Assim é que, o credor (*accipiens*) tem o direito de exigir do devedor (*solvens*) que este cumpra com o dever de prestar o objeto da obrigação (obrigação de dar, fazer ou não fazer, p.ex.).

A propósito, Miranda *apud* Amaro (2005, p. 244), assevera que a obrigação "é a relação jurídica entre duas (ou mais) pessoas, de que decorre a uma delas, ao *debitor*, ou a algumas, poder ser exigida, pela outra, *creditor*, ou outras, prestação".

3 DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

3.1 CONCEITO

Em se tratando de obrigação tributária, o importante a destacar-se é o vínculo obrigacional entre o Fisco (credor), o Contribuinte (devedor) e a prestação a que este se encontra obrigado a satisfazer, em proveito daquele, que tem o direito de exigi-la.

Não diferente da obrigação civil, a obrigação tributária também tem por objeto a obrigação de dar, fazer e não fazer. Assim, no campo do Direito Tributário, tais obrigações terão cunho e natureza tributária específicos.

Com relação ao assunto, Amaro (2005, p.245) exemplifica da seguinte maneira: “O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embaraçar a fiscalização)”. Sendo então definida a natureza tributária pelo seu objeto.

De importância asseverar que o Direito Tributário é ramificação da grande esfera do Direito Público. Deste modo, a obrigação tributária é uma obrigação de direito público.

Por ser de natureza pública a obrigação tributária, o administrador fiscal não é o dono ou destinatário direto da prestação. Por força de mandamento constitucional e com reflexo normativo na lei específica, a prestação é cabida e dirigida ao Estado, ente politicamente institucionalizado.

Em razão disto, o administrador fiscal não pode optar pelo não recebimento da obrigação a ser prestada pelo devedor, pois o crédito na obrigação tributária é

indisponível por ser de natureza pública. Tal situação difere do direito privado, onde o credor da obrigação pode dispor do crédito quando a lei não dispor de modo adverso.

3.2 DO SUJEITO ATIVO E PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Conforme o ensinamento presente na Teoria Geral do Direito Obrigacional, atua no polo ativo de uma relação jurídica o sujeito que carrega consigo o direito de exigir o cumprimento da obrigação.

Em se tratando da obrigação tributária constituída, encontra-se a regra própria contida no artigo 119 do Código Tributário Nacional, a saber: “Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento”.

De modo que, a pessoa jurídica de direito público, a que se refere expressamente a lei tributária material, deve ser entendida como sendo a União Federal, os Estados-membros da Federação, o Distrito Federal e os Municípios, todos investidos de competência para instituir, cobrar e majorar tributos, compreendidos nas respectivas esferas de atuação e competência material determinadas pelo Texto Maior.

De modo contrário, o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que está obrigado a prestar pagamento de tributo ou penalidade tributária. Em seu artigo 121, o Código Tributário Nacional estabelece que:

> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.
> Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:
> I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

> II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

Em face do dispositivo legal acima, e com apoio na interpretação literal e teleológica do conteúdo expresso, tem-se que o Contribuinte é o sujeito sobre o qual recai a incidência tributária por estar relacionado pessoal e diretamente com o fato gerador em razão da ocorrência do fato material.

Por outro lado, também considerado como sujeito passivo da obrigação tributária existente, tem-se a figura do Responsável tributário, cuja obrigação é determinada pela lei.

3.3 DO OBJETO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Como é sabido, a relação jurídica é o vínculo pelo qual se transmite direitos e obrigações recíprocos sobre o objeto que une os respectivos sujeitos.

Sob tal linha de raciocínio e entendimento, e na seara do Direito Tributário, tem-se que o objeto da obrigação tributária é a prestação pecuniária, ou seja, o recolhimento de determinada soma em dinheiro (pecúnia) pelos administrados aos cofres públicos.

A respeito da obrigação tributária e representando a característica do objeto do vínculo obrigacional, o artigo 113 do Código Tributário Nacional dispõe no seguinte sentido:

> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
>
> § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária juntamente com o crédito dela correspondente.

À primeira vista e intelecção da norma acima, em sede de obrigação tributária principal, tem-se que a lei material nacional acaba por igualar o tributo com as penalidades pecuniárias.

Com efeito, tal igualdade conferida pela regra específica tem por objetivo que os tributos e as penalidades pecuniárias sejam submetidas ao mesmo regime jurídico, para poderem gozar de privilégios iguais ao do crédito tributário.

Outrossim, no que concerne às chamadas obrigações acessórias, o § 2º, do art. 113, do Código Tributário Nacional, se expressa:

> Art. 113. [...]
>
> § 2º. A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela prevista no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

De acordo com a norma, não somente estaria o sujeito passivo obrigado a pagar tributo e multa (obrigação de dar), mas também prestar declarações, escriturar livros, emitir nota fiscal, compromissos (obrigação de fazer), e também não praticar certos atos (obrigação de não fazer), conforme preleciona Amaro (2005, p. 245).

A propósito, vê-se que críticas são feitas no sentido de que a denominação acessória esteja colocada de maneira equivocada, já que a obrigação acessória depende da principal.

Com respeito ao assunto, o magistério de Denari (2002, p. 180) se expressa da seguinte maneira: “Por outro lado, a designação acessória é também equivocada, posto que é acessória a obrigação que depende da principal e não subsiste no perecimento desta, como se dá com os juros, fiança ou caução”.

Na mesma senda, o tributarista Amaro (2005, p. 249-250) explica como se deve entender o sentido de acessória inserta no texto legal, a saber:

> A acessoriedade da obrigação dita “acessória” não significa (como se poderia supor, à vista do princípio geral de que o acessório segue o principal) que a obrigação tributaria assim qualificada dependa de existência de uma obrigação principal à qual necessariamente se subordine. As obrigações tributárias acessórias (ou formais ou, ainda, instrumentais) objetivam dar meios à fiscalização tributária para que esta investigue e controle o recolhimento de tributos (obrigação principal) a que o próprio sujeito passivo da obrigação acessória, ou outra pessoa, esteja, ou possa estar, submetido. Compreendem as obrigações de emitir documentos fiscais, de escriturar livros, de entregar declarações, de não embaraçar a fiscalização etc.

E segue dizendo ainda:

> […] é que as obrigações ditas “acessórias” são instrumentais e só há obrigações instrumentais na medida da possibilidade de existência das obrigações para cuja fiscalização aquelas sirvam de instrumento. É nesse sentido que as obrigações tributárias formais são apelidadas de “acessórias”, embora não dependam da efetiva existência de uma obrigação principal, elas se atrelam à possibilidade ou probabilidade de existência de obrigações principais (não obstante, em grande número de situações, se alinhem como uma obrigação principal efetiva).

Mais à frente, o § 3º, do artigo 113, do Código Tributário Nacional, assim propala: “A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Ao tecer comentários à base legal acima citada, encerrando o campo de obrigação tributária, Denari (2002, p. 181) afirma que: “O dispositivo contempla uma atecnia jurídica, pois equipara um antecedente lógico (infração tributária) ao seu conseqüente, qual seja, a aplicação da penalidade pecuniária”.

3.4 DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Com arrimo nos próprios ensinamentos existentes no plano doutrinário, tem-se que o crédito tributário é decorrente da obrigação tributária. Nestes termos, afirma-se que o crédito tributário existe desde o momento do acontecimento de uma situação prevista na lei tributária material que, por conseguinte, acarreta a obrigação tributária correlata.

Ainda mais, de notar-se que o crédito tributário é elemento que integra a própria obrigação tributária e surge com a ocorrência do fato gerador (hipótese de incidência somada à circunstância existencial do fato imponível), segundo a ordem de pensamento doutrinário. A propósito do assunto, a doutrina de Rocha (2005, p. 337) é no sentido de que:

> A dívida não surge pelo ato da autoridade. Esta não tem poder de criar a dívida tributária. A dívida existe, eis que a lei a determina em função da ocorrência de certo fato. Portanto, ela é devida desde o fato gerador e segundo a lei à época vigente.

4 DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO

4.1 CONCEITO

A previsão infraconstitucional do conceito de lançamento tributário encontra-se esculpida no artigo 142 do Código Tributário Nacional, que expressamente estabelece:

> 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 o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Como se vê, no plano da codificação da norma se encontra a noção do lançamento tributário, do modo como acima exposto.

Contudo, no plano doutrinário, há correntes doutrinárias e por ora dissonantes entre si, na medida em que doutrinadores afirmam que o lançamento tributário, na forma de ato administrativo por parte da administração pública, é que constitui o crédito tributário. Nestes termos, fala-se da corrente Constitutivista.

Ao passo que parte da doutrina é no sentido de que o lançamento tributário tem eficácia declaratória desse mesmo crédito, mas no sentido de permitir a exigibilidade a quem de direito, *in casu* o Fisco em face do Contribuinte, como nova realidade jurídica. Tem-se, aqui, consectário da corrente Declarativista.

Passe-se, então, a expor cada qual destes entendimentos constantes do plano doutrinário.

Seguir-se-á tal ordem na exposição.

4.2 TEORIA CONSTITUTIVISTA

Para tal corrente que trilha sob a ótica de que o lançamento tributário constitui o crédito, afirma-se que o crédito tributário não surge na ocorrência do fato gerador, mas, sim, no momento da prática de um ato administrativo a cargo da administração pública tributante, o qual reveste-se na forma do ato de lançamento, responsável por constituir o crédito tributário no mundo jurídico.

Fazendo-se, então, uma separação entre a obrigação tributária, que nasce com a ocorrência do fato gerador, e o crédito tributário, que segundo seus defensores seria constituído pelo lançamento, a doutrina de Martins (2006, p. 191) sustenta no sentido de que: “Distingue-se o crédito tributário da obrigação tributária. Nesta, há uma situação incerta que só vai ser efetivamente definida com o lançamento, que irá constituir o crédito tributário”.

Outrossim, a respeito especificamente do lançamento tributário, tal corrente sustenta que este seria um procedimento administrativo, pois a autoridade administrativa desenvolveria um conjunto de atos praticados em seqüência previamente fixado pela lei para que se chegue a certo resultado.

4.3 TEORIA DECLARATIVISTA

Para os defensores da corrente Declarativista, o lançamento tributário tem função declaratória da obrigação tributária.

De modo adverso ao entendimento contido na tese constitutivista, para a doutrina declarativista a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador,

de modo que o lançamento é um ato administrativo da entidade pública tributante subseqüente à ocorrência do fato gerador.

Recusando, assim, os defensores desta corrente a natureza constitutiva do lançamento, afirma-se que o ato praticado pela autoridade administrativa declara apenas um crédito já existente, revelando-se, assim, por meio do ato de lançamento, a ferramenta para tornar o crédito tributário exigível. É, logo, a característica de sua exigibilidade.

A respeito do tema, o magistério de Rocha (2005, p. 338) assinala no sentido de que: “Embora a dívida já exista desde o acontecimento do fato gerador, ela não possui ainda a exigibilidade. A possibilidade de exigência é alçada pela realização do lançamento”.

No que se refere especificamente ao lançamento tributário, tal corrente sustenta que este é um ato administrativo e não um procedimento, pois a autoridade fiscal não executaria numerosos lançamentos nas situações que caberia a ela valorizar os fatos, conforme os ensinamentos de Rocha (2005, p. 339), que se expressa nos seguintes termos:

> Na realização do lançamento, a autoridade realiza uma série de esforços lógicos – verifica a ocorrência do fato gerador, calcula o montante devido, identifica o sujeito passivo, etc. -, que não significam atos administrativos autônomos. Em verdade, a autoridade realiza operações lógicas, mas para praticar um único ato, uma única manifestação estatal.

Para reforçar mais o entendimento desta corrente, cita-se o contido no artigo 144 do Código Tributário Nacional que expressa: “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”.

Com efeito, tem-se que não é o lançamento que constitui o crédito e, sim, o fato gerador, não importando quando a autoridade administrativa venha efetuar o lançamento. O que regerá o crédito tributário é o momento que no mundo jurídico ele ocorreu, isto é, na ocorrência da incidência ou fato gerador.

A doutrina de Baleeiro *apud* Denari (2002, p. 200), a respeito da disposição normativa do artigo 144 do Código Tributário Nacional, afirma no sentido de que:

> No art. 144, temos outra convicção de que o CTN atribui caráter declaratório ao lançamento, pois dispõe que ele não regerá pela lei em vigor na data em que a autoridade procede à sua elaboração, como aconteceria se tivesse natureza constitutiva. O lançamento retroage à data do fato gerador e rege-se pela lei então vigente. Essa lei regulará a base de cálculo, a tipicidade do fato gerador da obrigação principal e a alíquota, ainda que já esteja modificada ou revogada. Sobrevive para as situações jurídicas definitivamente constituídas ao tempo de sua vigência. O lançamento apura e reconhece uma situação de fato num momento no tempo – o dia do fato gerador, segundo a lei em vigor nesse dia. Esse é o princípio geral."

4.4 CONSIDERAÇÕES SOBRE O ART.142 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

Em tema de lançamento tributário, o Código Tributário Nacional fala a respeito de um procedimento administrativo. Todavia, grande parte da doutrina não concorda que seja um procedimento administrativo, que envolve uma série de atos ordenados, mas, sim, um ato administrativo.

Neste diapasão é que se afirma no sentido de que os esforços realizados pela Administração Pública tributante o são no intuito de calcular o montante devido, verificar a ocorrência do fato gerador etc. Realiza-se, assim, várias operações lógicas, mas se manifesta através de um único ato na acepção de sua formalidade.

Fala-se em verificar a ocorrência do fato gerador, que é a primeira providência a cargo da Administração, ou seja, é o momento em que esta tem conhecimento da existência da dívida pela incidência da relação pessoal e direta entre a situação e o sujeito passivo, na hipótese de incidência, ou quando assim determina a lei específica em relação ao sujeito responsável.

É a ocorrência do fato gerador o pressuposto para que a Administração venha exigir o cumprimento do crédito tributário.

Em continuidade, o dispositivo estabelece que o lançamento tributário irá determinar a matéria tributária, o que se dá em duas partes, a saber: a) primeira é a descrição na lei do que acontece se o agente se relaciona numa situação e que ele se enquadre no núcleo da hipótese de incidência. Exemplo: sendo proprietário de imóvel situada na zona urbana, o sujeito está adstrito ao pagamento do Imposto sobre a Propriedade Territorial Urbana; b) segunda, seria sobre o valor que ele pagaria por ser proprietário do imóvel urbano, que é a base de calculo do tributo respectivo.

Nos termos ainda da base legal sob comento, fala-se em calcular o montante devido, o que significa a operação aritmética de cálculo do quanto é devido pelo sujeito passivo com a aplicação da alíquota fixada na lei sobre a base de calculo determinada anteriormente.

No que atine à identificação do sujeito passivo, revela-se uma circunstância de extrema importância, pois não poderia ser feito o lançamento contra pessoa não determinada, na medida em que a função lógica e imediata do ato de lançamento é tornar exigível o crédito tributário contra alguém determinado.

Afirma-se, também, que depois de efetivado o lançamento, tal proceder possibilita a quem de direito propor a aplicação da penalidade cabível. Assim é que

o lançamento não só formaliza a dívida com relação ao tributo, isto é, formaliza as multas tributárias também.

Por derradeiro, diz-se que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, porquanto não há discricionariedade ao administrador. Este, sim, deve agir em conformidade com a lei, o que ver-se-á explanado a seguir.

4.5 DO LANÇAMENTO COMO ATO VINCULADO

O lançamento tributário é ato administrativo plenamente vinculado, isto é, não dá margem para que a Administração Pública tributante efetue ou não o lançamento ou o faça a menor ou maior valor. Logo, há de proceder ao lançamento da forma que a lei determinar, transparecendo observância à norma cogente (*jus cogens*).

Com efeito, os elementos para que seja efetuado o lançamento estão descritos em lei. Trata-se de atividade administrativa plenamente vinculada.

A propósito, referida imposição encontra-se esculpida no próprio conceito de tributo constante do artigo 3º do Código Tributário Nacional, nos termos seguintes:

> Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade plenamente vinculada.

Portanto, a obrigatoriedade decorre da vinculação. Se a situação encampa a ocorrência de fato gerador e se amolda perfeitamente em razão da hipótese de incidência, a obrigação tributária é decorrência da lei e, assim, competirá à Administração Pública fazer valer a vontade do legislador, exigindo o que é devido

pelo sujeito passivo, pois direitos, ações e bens públicos são indisponíveis pelo administrador público.

4.6 DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

De acordo com o Código Tributário Nacional, no artigo 147, e seguintes, tem-se as seguintes modalidades de lançamento tributário: a) lançamento por declaração; b) lançamento e revisão de ofício; c) lançamento por homologação.

Importante frisar-se que o ponto diferenciador entre as modalidades de lançamento tributário não reside no fato de quem realiza o lançamento, pois se sabe que o lançamento é um ato privativo da autoridade administrativa fiscal.

Portanto, o diferencial de uma modalidade de lançamento pela outra é revelado pelo grau de participação do sujeito passivo nas atividades que antecedem o ato administrativo.

4.6.1 Lançamento por declaração

O lançamento por declaração está disciplinado no artigo 147 do Código Tributário Nacional da seguinte maneira:

> Art. 147. O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

Portanto, acarreta por parte do sujeito passivo, ou um terceiro, como o pai, o administrador, o tutor ou o curador, uma obrigação denominada pela doutrina de formal ou instrumental.

Segundo o entendimento de Amaro (2005, p. 358), trata-se de declaração prestada pelo sujeito passivo que tem por objetivo registrar dados fáticos, em conformidade com a lei que disciplina o tributo, que sejam importantes para a autoridade administrativa efetuar o lançamento.

Se informado de modo correto, terá então a autoridade administrativa todos os elementos necessários para efetivação do lançamento.

Mesmo diante da postura do sujeito passivo nesse caso do lançamento, ao informar o valor previamente do tributo, não significa que ele tenha realizado o lançamento, pois, como se sabe, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, de modo que só haverá o ato de lançamento quando a autoridade administrativa, com base nas informações prestadas na declaração, efetivar de forma documental o ato de lançamento, dando ciência ao sujeito passivo, tornado o tributo exigível.

No que se refere a eventual necessidade, por algum motivo, de retificação do que foi indicado, a norma inserta no § 1º, do artigo 147, do Código Tributário Nacional, estabelece que: “A retificação da declaração por iniciativa do próprio declarante, quando vise a reduzir ou a excluir tributo, só é admissível mediante comprovação do erro em que se funde, e antes de notificado o lançamento.”

Deste modo, em caso de a retificação versar sobre diminuição ou exclusão de tributos, tal providência só será cabível quando e se acompanhada da demonstração do erro em que ela se baseia, e terá que ser apresentada antes da notificação do lançamento. Isto se torna necessário em razão de presunção de

verdade da declaração, por isto que somente com a demonstração do erro contida na declaração torna-se possível a retificação.

No entanto, de importância salientar que, caso ocorra o lançamento, não significa que o sujeito passivo terá que pagar mais do que deve e ou pagar tributo indevido.

É que diante de tal situação não cabe retificação, eis que escoado o momento oportuno. Cabe então a Impugnação do Lançamento (art. 145, I, do CTN)[1]. A propósito, o entendimento de Rocha (2005, p. 357), nos seguintes termos:

> No entanto, quando a retificação vise à redução de tributo, em comparação com o que seria determinado com base na declaração originária, ela só pode ser feita antes da efetuação do lançamento. A regra explica-se, eis que, se já houve lançamento, o mecanismo hábil para que o sujeito passivo suscite a incorreção a seu favor é a impugnação do lançamento.

Ainda mais, caso evidenciado o extremo de o sujeito passivo ter efetuado o pagamento da obrigação, poderá ele pleitear a restituição do valor indevidamente pago, valendo-se do instituto jurídico da Repetição de Indébito, contemplado no próprio Código Tributário Nacional (art. 165)[2].

Caso feita a retificação pelo sujeito passivo sobrevenha aumento do valor do tributo, poderá ser feita antes ou depois do lançamento. Na hipótese de a autoridade tributante já ter realizado o ato de lançamento, dar-se-á a ulterior correção por meio de lançamento complementar.

---

[1] "Art.145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de: I – impugnação do sujeito passivo;"

[2] "Art. 165. O sujeito passivo tem direito independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial d tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvados o dispositivo no § 4º do art. 162, nos seguintes casos: I – cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido; II – erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração conferência de qualquer documento relativo ao pagamento; III – reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória."

Em continuidade, o § 2º, do art. 147, do Código Tributário Nacional dispõe que: “Os erros contidos na declaração e apuráveis pelo seu exame serão retificados de ofício pela autoridade administrativa a que competir a revisão daquela”.

Com esta regra positivada, tem-se que a intenção do legislador tributário é no sentido de que diante da constatação de erros grosseiros ou notórios, que constem da declaração, os mesmos podem ser corrigidos pela própria administração sem a provocação do sujeito passivo.

Esclareça-se, por oportuno, que este tipo de retificação tanto deve ser feita tanto em favor do sujeito ativo como do sujeito passivo da obrigação tributária.

4.6.2 Lançamento e revisão de ofício

Esta modalidade de lançamento, de que disciplina o Código Tributário Nacional, trata da hipótese em que a autoridade pública, de ofício, procede ao lançamento sem a participação ou quase nenhuma do sujeito passivo, e também efetua a revisão do lançamento já realizado anteriormente.

A previsão do lançamento e revisão de ofício, como modalidade de lançamento tributário, encontra-se no artigo 149 do Código Tributário Nacional que dispõe:

> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:
> I – quando a lei assim o determine;
> II – quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;
> III – quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

> IV – quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

De acordo com os ensinamentos doutrinários, em referência ao dispositivo legal acima, tem-se que, no caso do inciso I, a autoridade administrativa procede ao lançamento sem a participação do sujeito passivo, pois ela já possui informações nos seus cadastros acerca do sujeito passivo e da atividade ensejadora da obrigação, o que lhe permite assim efetuar o lançamento de ofício. Neste sentido, o magistério de Amaro (2005, p. 360), a saber:

> Como regra, o lançamento de ofício é adequado aos tributos que têm como fato gerador uma situação permanente (como a propriedade imobiliária, por exemplo), cujos dados constam dos cadastros fiscais, de modo que basta à administrativa consulta àqueles registros para que tenha à mão os dados fáticos necessários à realização do lançamento.

Por outro lado, no que se refere às situações elencadas nos incisos II ao IV do texto legal, ter-se-á o lançamento de ofício se a declaração não tiver sido prestada em momento oportuno ou contenha algum vício de vontade, como falsidade, erro ou omissão.

Ao passo que se já tiver feito o ato administrativo de lançamento com base na declaração prestada anteriormente, agora será revisto, e desta revisão poderá resultar um novo lançamento, mas agora de ofício. Na hipótese de nada ser devidamente apurado na revisão, nada será lançado, somente terá sido feita a revisão de ofício.

Em apoio ao argumento acima descrito, a doutrina de Rocha (2005, p. 358) ensina que quando ele (sujeito passivo) não cumprir, ou cumpre em desconformidade, será cabível a imposição de penalidades previstas em lei e, ainda assim, será efetuado um novo lançamento, só que agora será lançamento de ofício.

Mais adiante, a regra do inciso V, do mencionado dispositivo legal, estabelece que: “quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte”.

Neste caso, ocorre a substituição do lançamento por homologação pelo de ofício, que está disciplinado no artigo 150 do Código Tributário Nacional. Neste sentido, Amaro (2005, p. 361) relata que o lançamento por homologação pressupõe o recolhimento do tributo pelo sujeito passivo e, caso este não o faça, a administração faria o lançamento de ofício.

Em seguimento, depara-se com a regra inserta no inciso VI, que estabelece: “quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária”. Noutras palavras, o lançamento será de ofício para as penalidades pecuniárias em razão de infrações comissivas ou omissivas à lei tributária.

Já o inciso VII assinala a circunstância de que: “quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

Manda, aqui, lançar de ofício o lançamento por conta de condutas movidas por dolo e no intuito de fraude ou simulação. A tal respeito, Luciano Amaro assinala que: “… nada há que autonomize a hipótese ali descrita. A circunstância de alguém ter agido com dolo, fraude ou simulação não é, por si só, passível de lançamento de ofício”.

Para este tributarista, o dolo, a fraude ou simulação poderá vir a influir em uma aplicação ou medida de penalidade que porventura venha a ser cominada ante a conduta censurada.

Já a regra do inciso VIII assim versa: “quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior”.

Fala-se de lançamento anterior, o que não necessariamente precisará ocorrer um lançamento de oficio; poderá ocorre a revisão do lançamento por declaração e também do lançamento por homologação, conforme relata Amaro (2005, p.362), nos seguintes dizeres:

> Dessa revisão de lançamento anterior não resultará necessariamente um lançamento de ofício se os novos fatos a serem apreciados forem espontaneamente trazidos à autoridade pelo próprio sujeito passivo. Se este, por exemplo, retificar sua declaração para aditar novos fatos, o lançamento novo que daí decorra continua sendo um lançamento por declaração. E, se trata de devedor de tributo sujeito a lançamento por homologação que, espontaneamente, verifica a existência de novos fatos e se dispõe a recolher eventual diferença de tributo, também inexistirá lançamento de ofício.

No mesmo dispositivo legal, o inciso VI prescreve que: “quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão pela mesma autoridade, de ato ou formalidade essencial”.

É lançamento de revisão por um ato de irregularidade praticado pela própria autoridade administrativa tributante.

E, por derradeiro, depara-se com a disposição do parágrafo único, que estabelece: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública”. Segundo a interpretação doutrinária a este respeito, tem-se que se extinto o direito, não poderá a autoridade promover a revisão.

Segundo Amaro (2005, p. 362), não só estaria extinto o direito da revisão do lançamento, mas também estaria extinto o lançamento de ofício, pois só poderia este ser efetuado estando ainda vivo o aquele direito.

5 DO LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO

Abre-se, neste momento, capítulo em separado acerca do lançamento por homologação em razão deste constituir o objeto de pesquisa e estudo no presente explanado, bem como do modo peculiar e postura distinta do sujeito passivo em determinada situação prevista na lei específica onde se compreendem os tributos atrelados a tal forma de lançamento.

O cerne da questão, onde se levanta o problema de pesquisa, reside exatamente na circunstância de que se fala em lançamento, que *in tese* é ato prévio, em face do cumprimento da obrigação tributária pelo sujeito passivo.

E isto se dá em razão de que, nas circunstâncias apontadas pela norma própria, a conduta do sujeito passivo, no que se refere à caracterização do fato gerador e hipótese de incidência, o valor do tributo e o pagamento antecedem o ato de lançamento pela autoridade pública tributante.

O Código Tributário Nacional, dando continuidade ao nome jurídico (*nomem juris*) impingido as modalidades de lançamento acima, estipulou também o lançamento por homologação, porém nestes casos a obrigação tributária ainda não foi fruto de qualquer lançamento por parte do órgão administrativo competente a fazê-lo.

Assim é que, diferente das modalidades de lançamento tratadas anteriormente, no denominado lançamento por homologação, o ato administrativo é posterior à conduta do sujeito passivo da obrigação tributária, como adiante se verá.

No plano doutrinário, a propósito da noção e dos tributos afetos ao lançamento por homologação, cita-se a doutrina de Amaro (2005, p. 362-363) a qual se manifesta da seguinte maneira:

> Cuida-se aqui de tributos que, por sua natureza (multiplicidade de fatos geradores, de caráter instantâneo, como, tipicamente, se dá com os chamados tributos indiretos e com os tributos sujeitos a retenção na fonte), têm o recolhimento exigido do devedor independentemente de prévia manifestação do sujeito ativo, vale dizer, sem que o sujeito ativo deva lançar para tornar exigível a prestação tributária. Já que o Código Tributário Nacional não quis falar em "autolançamento" [...] teria sido melhor dizer que, nessas hipóteses, o *lançamento é desnecessário*, ou melhor, o lançamento só se faria necessário se o sujeito passivo se omitisse no seu dever legal de recolher corretamente o valor legalmente exigido. E aí tudo se daria, no plano da norma, tal qual se dá na realidade fática.
> Mas o Código, querendo manter-se fiel à idéia de que o lançamento deve ser feito, mesmo quando dispensável, criou, para essas situações, a figura diáfana do lançamento por homologação.

No plano do direito material codificado, a definição do denominado lançamento por homologação se encontra esculpida no artigo 150 do Código Tributário Nacional, que a estabelece nos seguintes termos:

> Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.
> § 1º O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.
> § 2º Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriormente à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.
> § 3º Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade ou sua graduação.
> § 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador, expirando 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.

Na modalidade de lançamento sob comento, qual seja, por homologação, o sujeito passivo é chamado pela lei para efetuar o pagamento da obrigação tributária

sem que tenha ocorrido o lançamento tributário, circunstância esta que a diferencia de modo substancial das demais modalidades de lançamento.

Por vezes, é também denominado por parte da doutrina como *autolançamento*, mas recebe dura crítica.

De fato, a primeira repulsa a esta classificação de autolançamento - devido à circunstância de que antes mesmo de a autoridade pública tributante manifestar-se acerca da situação do sujeito passivo e sua atividade, aquele já efetua o pagamento da obrigação tributária – deve-se ao fato de que o lançamento tributário é um ato privativo da Administração Pública, de modo que seria equivocado dizer que o lançamento é feito pelo sujeito passivo.

A propósito de tais argumentos, o magistério de Rocha (2005, p. 359) posiciona-se da seguinte maneira:

> Alguns autores se utilizam da expressão autolançamento. Pensamos que tal terminologia deve ser evitada pelo estudante, eis que sugere uma inverdade: a de que o lançamento é feito pelo próprio sujeito passivo. Temos que ter em mente a premissa de que lançamento é, sempre, um ato administrativo (CTN, art. 142).

De acordo com a dicção expressa do artigo 150 da lei material tributária, o sujeito passivo (Contribuinte) estaria antecipando o pagamento da obrigação tributária sem o prévio exame do credor (Fisco), situação esta fatalmente diferente das outras modalidades onde existe o lançamento de modo prévio.

Em sede desta questão, Amaro (2005, p. 364) critica a terminologia utilizada pelo Código Tributário Nacional, quando prescreve que o pagamento seria antecipado, da maneira a seguir descrita:

> Fala-se ainda, do dever de antecipar o pagamento. Ora, “antecipar” seria pagar antes do momento em que o pagamento seria devido. Mas o pagamento, no caso, é devido na data que a lei determinar, e,

> portanto, não é “antecipado” (salvo se o devedor quiser fazê-lo antes daquela data).

De necessidade consignar que esta “antecipação”, a que alude o dispositivo acima, está ligada ao fato de que o sujeito passivo deverá determinar qual é a matéria tributável, calcular o valor a ser pago do tributo, identificar-se como sujeito passivo e pagar o que é devido, de maneira que tudo isto ele faz sem que a autoridade administrativa tributante se manifeste.

Por outro lado, a respeito desta modalidade de lançamento, a doutrina de Denari (2000, p. 194) assevera no sentido de que:

> Esta modalidade costuma ser designada *autolançamento*, mas esta nomenclatura tem sido severamente criticada, sob dois argumentos.
> O primeiro deles, de ordem legislativa, enuncia que, nos termos do art. 142, o lançamento tributário é ato de iniciativa da administração e não do contribuinte. Alega-se, ainda, que a obrigação apurada através do autolançamento, é simples cálculo mental do contribuinte que se limita a extrair, dos livros fiscais e em certo período de tempo, o montante das operações tributáveis, aplicando a alíquota legalmente prevista e preenchendo, afinal, a guia de recolhimento própria. Para Berliri, designar lançamento a operação mental do contribuinte, sobre contrariar princípios que estruturam o instituto, empresta-lhe configuração dogmática inadequada.
> Não sufragamos a mesma inteligência. Ao primeiro argumento respondemos com outro, de ordem legislativa: ao art. 150 do CTN também faz menção ao lançamento apurado *por iniciativa do contribuinte*. A dogmática jurídica recomenda que sejam compatibilizadas duas disposições normativas em conflito, em obséquio ao princípio da unidade sistemática, pois não é possível concluir-se pela antinomia de duas normas jurídicas do mesmo sistema.
> De resto, os problemas terminológicos não devem provocar tanta celeuma entre os estudiosos de qualquer ramo do Direito. Não importa se esta modalidade de lançamento seja designado *por homologação* ou *autolançamento*. Aliás, a rigor, a designação *por homologação* também é equivocada, pois na prática inexiste a anunciada homologação.

Ademais, o § 1º dispõe que o pagamento antecipado extingue o crédito, o que resulta em mais uma afirmação criticada pelo tributarista Amaro (2005, p. 366), pois, como se extinguiria o crédito tributário sem que se tenha feito o lançamento?

Sendo assim, o próprio código estaria se contradizendo ao afirmar, no art. 142, que o crédito tributário se constitui mediante o lançamento tributário. Estar-se-ia, aqui, concordando que o crédito tributário nasceria com a ocorrência do fato gerador, e ainda quando for nascer com o lançamento (que segundo o código constitui crédito) já nasceria morto.

Mais a seguir outra ponderação se faz presente quando se diz que homologação seria lançamento.

Com efeito, estar-se-ia cometendo um deslize, porque não houve lançamento, na medida em que lançamento é ato privativo da autoridade administrativa. O que há de ser compreendido, e por aceno da doutrina a tal respeito, é que se homologaria, aqui, o pagamento efetuado pelo sujeito passivo, segundo a doutrina de Amaro (2005, p. 365).

Outrossim, o magistério de Denari (2000, p. 194) a esta situação se se posiciona da seguinte maneira, a saber:

> Importa considerar que, em nosso sistema tributário, inúmeros tributos são apurados por iniciativa do contribuinte no estrito cumprimento de *deveres administrativos*, legalmente previstos. Todos eles conservam uma característica: são canalizados aos cofres públicos, mediante prévio e espontâneo reconhecimento ao *debitum* pelos contribuintes. Na hipótese de inadimplemento, a obrigação tributária considera-se pré-constituída em razão da *confissão* prévia, o que torna dispensável qualquer iniciativa constitutiva da administração.

Ademais, no que se refere ao lançamento por homologação, o magistério de Carvalho *apud* Oliveira (2001, p. 269-270) se manifesta nos seguintes termos:

> Ao inscrever o pagamento antecipado e a homologação de lançamento, no catálogo das causas extintivas, quais o legislador referir-se à situação daqueles tributos que não precisam do ato jurídico administrativo de lançamento, para que possa o devedor

> satisfazer a prestação. Sucedendo no mundo físico o evento jurídico tipificado no antecedente da norma tributária, o sujeito passivo terá, de pronto, todos os elementos que interessam à apuração do débito, bem como os prazos de recolhimento da quantia apurada. Limita-se a entidade tributante a fiscalizar as atividades de seu administrado, controlando, dessa maneira, o fiel cumprimento das obrigações tributárias. Podendo verificar a regularidade da conduta fiscal do devedor, que observou adequadamente os ditames da lei, a Fazenda dá-se por satisfeita, exarando ato no qual declara nada ter de exigir: é o que se chama de *homologação de lançamento*. Nada obstante, certificando-se de que os deveres não foram rigorosamente cumpridos, lavra o ato de lançamento e, surpreendendo um ilícito, aplica a sanção cabível, tudo numa peça denominada *auto de infração*.
> Passou despercebido ao legislador do Código que essa atividade fiscalizadora não é algo privativo daquela espécie de tributos (como o IPI e o ICMS, p. ex.). O Poder Público a empreende para todos os gravames, seja qual for o regime de apuração do *quantum* e da forma de seu recolhimento. E a sistemática é a mesma: entendendo que tenha havido conformidade entre o comportamento do contribuinte e as disposições da lei, nada exige; caso contrário, formaliza a pretensão celebrando o ato de lançamento, conjugando ou não com o ato de aplicação de penalidade.
> *Ora, diante do que expusemos, é lícito inferir que a extinção do laço obrigacional ocorreu no preciso instante em que o pagamento.*

Na continuidade da regra do artigo 150, o seu § 2º determina que os atos praticados anteriormente não irão influenciar na obrigação tributária. Neste particular, Amaro (2005, p. 367) pondera que o ato praticado antes da homologação é o pagamento; sendo praticado o pagamento, fica a sujeição não só o crédito tributário, mas também a obrigação tributária[3].

Por outro lado, na disposição inserta no § 3º: “Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade ou sua graduação”.

Ocorrida referida hipótese tem-se que a autoridade administrativa assim procederá, porém com ressalvas, pois, se o sujeito passivo recolheu valor menor

---

[3] “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento do tributo ou penalidade e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.

que o devido, a Administração recusa a homologação e lança de ofício o valor total devido, mas somente exigirá a diferença que lha é devida feita apuração.

Por derradeiro, no que se refere ao aspecto temporal para que se possa ter satisfeito o direito substancial, o § 4º do dispositivo legal sob comento trata da homologação tácita pelo decurso do tempo.

Relembrando os ensinamentos de Amaro (2005, p. 367) a este propósito, o prazo para que a entidade pública tributante se manifeste, através da homologação do pagamento feito pelo devedor, sob pena de homologação tácita, é de 5 (cinco) anos, caso outro prazo não for estipulado pela lei do tributo que venha a optar pelo lançamento por homologação. Assim é que, muito embora a lei venha fixar prazo ou a maior ou a menor daquele previsto no Código Tributário Nacional, a doutrina ensina que a melhor exegese, para não haver disparidades de prazos, é no sentido de que a lei só pode prever prazo para homologação menor daquele estipulado pelo Código.

Referido prazo é decadencial a contar do fato gerador, decaindo o direito também de lançar de ofício o tributo ao mesmo tempo em que, de modo tácito, concorda com o montante pago pelo sujeito passivo.

Deste modo, quando ocorrer o fato gerador, a Administração Pública tributante examinará o levantamento realizado pelo sujeito passivo, no prazo decadencial de 5 (cinco) anos, se outro prazo não for fixado pela lei, de acordo com Amaro (2005, p. 368), que ainda ensina:

> A natureza do prazo aí previsto é decadencial, ou seja, esgotado o lapso de tempo estabelecido, sem manifestação da autoridade administrativa, ele decai do direito de (recusando homologação) lançar de ofício o tributo, ao mesmo tempo em que tacitamente anui com o lançamento pago pelo sujeito passivo (homologação tácita).
> Esse prazo conta-se do fato gerador e não, como talvez fosse mais lógico, do pagamento.

Caso, porém, a administração não proceder à providência que lhe toca e, por conseguinte, não praticar o ato de homologação, decairá do direito do lançamento de ofício, caso venha a se deparar com diferença entre o que era devido e o que foi efetivamente pago pelo devedor, caracterizando, nesta hipótese, a homologação tácita pelo silêncio da administração pública pelo transcurso temporal de 5 (cinco) anos.

Pelo que se vê, em sede do chamado lançamento por homologação, depara-se com a tecnicidade jurídica do Código Tributário Nacional ao preferir tal nomenclatura quando, em termos práticos e dentro de uma realidade esperada, o ato do lançamento não se mostra necessário, desprovido de força constitutiva e vinculante para com o sujeito passivo da obrigação já afirmada no mundo jurídico.

Trata-se de uma técnica jurídica empregada para demonstrar o núcleo de projeção e existência das modalidades de lançamento tributário que, na realidade, mostra-se desnecessária porquanto o sujeito toma as providências que lhe toca diante de tributos atrelados a esta forma de lançamento.

Outrossim, caso o sujeito passivo se furte do dever legal de cumprir a obrigação tributária do modo como caracteriza, a Administração Pública com a sua prerrogativa de polícia e credora pode valer-se do lançamento de ofício, por exemplo, e ver satisfeito o direito material.

Diante de todas estas circunstâncias é que se afirma que o lançamento por homologação é um ato desnecessário para o cumprimento da obrigação tributária, quando na verdade há outro caminho de ordem prática e de conforto técnico apto a sinalizar o cumprimento da obrigação.

No mesmo sentido, não se revela sensato também falar em “ato de lançamento”, na medida que o lançamento é ato originário do Fisco para a

constituição e exigibilidade da obrigação tributária e, com isto, por uma questão de natureza técnica, não poder-se-ia cogitar de lançamento por homologação, na medida em que o sujeito passivo da obrigação tributária toma a postura que lhe cabe e ao Fisco toca homologar a situação do pagamento já cumprido.

6 DOS EFEITOS DAS MODALIDADES DE LANÇAMENTO

Como é sabido, o lançamento é necessário para que o sujeito ativo, dando ciência da obrigação ao sujeito passivo e tornando seu cumprimento exigível, possa exercitar o seu direito.

A obrigação tributária nasce com a ocorrência do fato gerador. Por assim sendo, o lançamento tributário possui o efeito de tornar exigível a obrigação tributária, quando se trata de tributo sujeito a lançamento de ofício ou por declaração.

Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, o sujeito passivo irá agir sem a provocação do sujeito ativo, mas sim em decorrência da lei que o manda recolher, como se vê do tópico anterior. Neste sentido é que, agindo o sujeito passivo de forma correta, a Administração Pública irá apurar se está correto e procederá à homologação.

Caso o sujeito passivo não recolha ou o faça de maneira incorreta, o Fisco procederá ao lançamento de ofício.

Tem, aqui, o lançamento efeito de permitir que a administração tome as providências para a cobrança do tributo, caso o devedor não faça o pagamento no tempo e modo estipulados.

A autoridade administrativa faz o lançamento de ofício para fazer valer seu direito de recebimento do crédito tributário.

Para os tributos que exijam a modalidade de lançamento de ofício e lançamento por declaração, acontece também no momento do lançamento uma divisão entre a decadência, que é a perda do direito material ou substancial ao

lançamento, e a prescrição, que é a perda do direito instrumental ou de ação para cobrar o tributo lançado, segundo o magistério de Amaro (2005, p. 372).

De tal forma que, no lançamento por homologação, não se fala em prescrição, visto que o recolhimento antecede o lançamento, então não existe mais o que cobrar. No entanto, caso o sujeito passivo venha omitir-se ao recolhimento da obrigação, pode advir o evento da decadência, no sentido de que a administração perde o direito substancial ao lançamento de ofício, de acordo com o entendimento de Amaro (2005, p. 372).

De outro lado, caso seja lançado de ofício e dentro do prazo legal, poderá, por inobservância, ocorrer a prescrição da ação de cobrança do tributo.

Ainda mais, oportuno consignar que o lançamento definitivamente notificado também tem efeito para a contagem do prazo de pagamento, e a contagem do prazo para o sujeito passivo contestar o lançamento feito pelo Fisco.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Do exposto, desde a ocorrência do fato gerador, tem-se que tal fenômeno pode se visto sob o ângulo de junção da hipótese de incidência e o fato imponível, na medida em que a hipótese está representada pela lei e o fato imponível pelo advento do ato ou fato descrito na lei material.

Com isto, tem-se que o efeito do fato gerador é determinar o momento, no tempo e no espaço, em que ocorreu a incidência.

Com a manifestação do fato gerador (hipótese de incidência e fato imponível) exsurge a obrigação tributária, incidente sobre as circunstâncias e atividade atrelada ao sujeito passivo (contribuinte ou responsável, que tem o dever de prestar a obrigação que é devida ao sujeito ativo), fazendo-se assentar no plano jurídico a existência do elo obrigacional entre o Fisco, o Contribuinte e o objeto (uma prestação pecuniária compulsória).

Diante da ocorrência do fato gerador tem-se que nasce a obrigação tributária (a cargo do Contribuinte) e, por conseguinte, o direito substancial ao crédito tributário (a cargo do Fisco).

Da gênese do crédito tributário numa realidade tangível, este mesmo crédito passa a ser exigível por conta do ato administrativo de lançamento levado a efeito pela Administração Pública tributante, a partir do que se fala de *Lançamento Tributário*.

À luz da *Teoria Constitutivista* o lançamento tributário tem natureza constitutiva do crédito tributário. Ao passo que para a *Teoria Declarativista* o lançamento encerra natureza declaratória da existência de um crédito, tornando-o

exeqüível como nova realidade jurídica, a adotada no presente explanado diante dos conceitos anteriormente trabalhados.

Deste modo, o lançamento tributário possibilita a Administração Pública tributante a exigir o que é devido pelo sujeito passivo, dando ao lançamento tributário a certeza, liquidez e exigibilidade. Na mesma ordem de ponderações é que se vê o lançamento como ato administrativo originário do ente público.

O Código Tributário Nacional dispõe acerca de três modalidades de lançamento tributário, quais sejam, lançamento por declaração, lançamento de revisão ou de ofício e o lançamento por homologação, este o eleito como problema de pesquisa e trabalhado neste explanado, de modo que a diferença entre tais modalidades reside na atuação a maior ou menor do sujeito passivo.

Com efeito, o lançamento por declaração obriga o sujeito passivo a prestar as declarações necessárias à identificação da matéria de fato a ser tributada, para que a Administração possa quantificar o crédito.

No lançamento de revisão ou de ofício, a autoridade administrativa não necessita da participação do sujeito passivo, pois o Fisco já detém as informações necessárias para a identificação do fato gerador. Ademais, cogita-se do lançamento de ofício quando o sujeito passivo, na modalidade do lançamento por declaração, não venha declarar ou o faça de modo insatisfatória à autoridade administrativa, que procedera ao lançamento de ofício para que possa exercer seu direito substancial. O mesmo se dá no caso do lançamento por homologação quando não ocorrer a conduta comissiva do sujeito passivo, lançando então, o Fisco, de ofício.

No lançamento por homologação, o sujeito passivo recolherá aos cofres públicos a sua prestação sem que a autoridade administrativa tributante venha a ter invocado seu direito à referida prestação. Ocorre que a Administração Pública

exercerá uma verificação posterior ao pagamento, para que possa confirmar se o sujeito passivo o fez de maneira correta e o homologa em caso afirmativo.

De modo que, no chamado lançamento por homologação, a postura do Fisco é posterior a do sujeito passivo, quando em verdade para declarar-se a exigibilidade da obrigação tributária o ato administrativo de lançamento é prévio.

Neste sentido é que diante das peculiaridades do caso concreto, tem-se que o lançamento, assim considerado, torna-se desnecessário ao estrito cumprimento da obrigação tributária, na medida em o sujeito já procedeu inclusive ao pagamento da prestação compulsória.

O lançamento, é cediço, diz respeito ao campo próprio da estrutura e exigibilidade do crédito tributário no mundo jurídico material e não à circunstância posterior que informa o pagamento do objeto da relação jurídica tributária, como se dá no caso do lançamento por homologação, nomenclatura adotada pelo Código Tributário Nacional.

A impropriedade que se encontra reside na técnica empregada pela lei substancial tributária em confronto com a realidade fática que se apresenta com outra projeção e efeitos, quando não se pode mais falar em lançamento, que é ato originário a cargo do Fisco, diante da circunstância em que o sujeito passivo já superou o fato gerador e procedeu ao pagamento do *quantum* da prestação pecuniária compulsória.

Portanto, o Código Tributário Nacional preferiu dar certa continuidade à nomenclatura empregada nas outras modalidades de lançamento (por declaração, revisão e ofício), mas pelos efeitos que produz no mundo material tem-se que o lançamento por homologação torna-se desnecessário ao cumprimento da obrigação tributária, mostrando-se, no mais, um descompasso entre a técnica jurídica e a

realidade dos fatos, quando nestes casos o Fisco homologará, sim, o pagamento se estiver a contento ou poderá se valer do lançamento de ofício caso seja esta postura oportuna e conveniente para o cumprimento da obrigação tributária.

BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2005.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. São Paulo: Malheiros, 2005.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2000.

CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. São Paulo: Jurídico Altas, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2002.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revistas dos Tribunais.

MARTINS, Sergio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2006.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. **Tratado de direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais.

NASCIMENTO, Carlos Valder do. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

OLIVEIRA, Vicente Kleber de Melo. **Direito Tributário***.* Sistema Tributário Nacional. Teoria e Prática. Belo Horizonte: Del Rey, 2001.

ROCHA, João Marcelo. **Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Ferreira, 2005.