

LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO: O OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO E A SÚMULA N. 436 DO STJ

TAX ASSESSMENT BY RATIFICATION: THE RATIFICATION'S OBJECT AND THE SUMMULA n. 436/STJ'

*Diego Nassif da SILVA**

SUMÁRIO: 1. Introdução; 2. Artigo 150 do CTN: o objeto da homologação; 2.1 Homologação; 2.2 Homologação do fato jurídico tributário; 2.3 Homologação do lançamento; 2.4 Homologação do pagamento; 2.5 Homologação do procedimento; 2.6 Homologação da apuração; 3. A importância da definição do objeto da homologação; 4. A súmula n. 436 do STJ; 5. A relevância do objeto da homologação hoje; 6. Conclusões; 7. Referências bibliográficas.

RESUMO: Define o objeto da homologação do artigo 150 do CTN destacando sua importância especialmente face a Súmula n. 436 do STJ. Elenca as teses defensáveis apontando as incongruências encontradas e revelando aquela mais científica e melhor adaptada ao sistema vigente. Conclui pela importância científica da definição do objeto da homologação, principalmente para a coesão do sistema normativo, e pela manutenção da sua relevância prática mesmo ante a Súmula n. 436 do STJ, o qual deve reformar o entendimento herdado da Súmula n. 219 do TFR a fim de reconhecer a atividade de apuração como real objeto da homologação.

ABSTRACT: Defines the object of homologation at the article 150 of the CTN highlighting its importance especially in face of the Precedent n. 436 of the STJ. It lists the defensible thesis pointing out the discrepancies found and discovering the most scientific and better adapted to the current system. Concludes by the scientific importance of defining the object of homologation, mainly for the cohesion of the normative system, and by the maintenance of its practical relevance even in front of Precedent n. 436 of the STJ, which must reform the inherited understanding of the

* Advogado. Graduado pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (FUNDINOP/UENP). Especialista em Direito Empresarial pela Universidade Cândido Mendes (UCAM). Especialista em Direito Público pela Universidade do Sul de Santa Catarina (UNISUL). Mestrando em Ciência Jurídica pela Universidade Estadual do Norte do Paraná (UENP). Pesquisador bolsista pela CAPES. Artigo submetido em 12/03/2011. Aprovado em 30/03/2011.

Precedent n. 219 of the TFR in order to recognize the activity of bookkeeping as the real object of homologation.

PALAVRAS-CHAVE: Lançamento por homologação. objeto da homologação. Súmula n. 436 do STJ. Súmula n. 219 do TFR.

KEYWORDS: tax assessment by homologation. object of homologation. Precedent n. 436 of the STJ. Precedent n. 219 of the TFR.

1. INTRODUÇÃO

Não raro o Direito Tributário é abordado de maneira acrítica e pragmática. Isso porque, além de ser ramo bastante especializado e legislado no Brasil, há tempos o Código Tributário Nacional (CTN) mostra-se superado em suas bases científico-conceituais, muito afetado pelas ficções jurídicas de utilidade duvidosa, e práticas defasadas em relação à sociedade. Hoje, por resultado, a doutrina é dispersa, mas com expoentes de excelência, e a jurisprudência é vacilante, não obstante definidora dos rumos do Direito Tributário no país. Tem-se, pois, ao tributarista a dura divisão, e a consequente escolha, entre prática e teoria.

Neste cenário, o instituto do lançamento tributário reflete muito bem toda essa instabilidade decorrente da corrosão de conceitos e de sua fetichização jurisprudencial, tornando-se tema ainda mais tormentoso quando analisado em sua modalidade mais utilizada: o lançamento por homologação previsto no artigo 150 do CTN. É neste âmbito que o presente artigo científico se insere, abordando um tema geralmente relegado a discussões periféricas, qual seja, a definição do objeto da homologação referida no precitado dispositivo. Assunto este que insinua maior importância prática e acadêmica do que lhe é comumente atribuído, e que hoje, com a edição da Súmula 436 do Superior Tribunal de Justiça (STJ), pode ter, por consequência, essa relevância extinta ou, ao revés, revigorada.

Com isso, ante a natureza e verticalidade do estudo proposto, cumpre primeiramente fixar balizas científicas através da sucinta apresentação do instituto do lançamento na sua modalidade por homologação, investigando a partir daí as possibilidades existentes na definição do objeto da homologação – caso em que a própria essência deste último instituto merece ser analisada. Só assim, uma vez anotada a relevância prática e teórica da definição de tal objeto, é possível elucidar, à luz de uma prévia análise do novel preceito sumular, as alterações por ela geradas nesta matéria, que, como se pretende demonstrar, ainda que negligenciada, continua a ser essencial à teoria e à prática tributárias no Brasil.

2. ARTIGO 150 DO CTN: O OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO

E, de início, vale frisar que o art. 142 do CTN define a natureza administrativa do lançamento como procedimento administrativo, ainda que se externe como verdadeiro ato administrativo. É que o lançamento pressupõe a

existência de uma série ordenada de atos que, compondo um procedimento, seriam despropositados sem uma adequada formalização final, objetivando-os inclusive no tempo. Daí a ilusão de ato único, pois só se tem ciência do lançamento com a sua notificação (art. 145, caput, do CTN) – quando o mesmo já está pronto e acabado¹.

Nesse passo, é importante que se distinga desde já o *procedimento administrativo de lançamento* (art. 142 do CTN), que é oficioso, unilateral e privativo da autoridade administrativa, do *processo tributário administrativo* (art. 151, III do CTN), pelo qual se permite instaurar um contraditório ainda em sede administrativa, suspendendo o crédito tributário constituído, podendo vir a alterá-lo ou extingui-lo².

Da mesma forma, pode se mostrar ambígua a *natureza jurídica* do procedimento de lançamento tributário, posto que, se de um lado ele tende a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, apresentando aí natureza declaratória; de outro, importa no meio pelo qual a autoridade administrativa constitui o crédito tributário, tendo natureza constitutiva.

Em que pese esta aparente natureza jurídica mista, nos parece fato que o crédito tributário surge com a própria obrigação tributária, possuindo natureza jurídica meramente declaratória. Porém, por força da ficção jurídica criada pelo CTN em vigor, é imperioso aceitar que se reputa obrigação tributária e crédito tributário duas situações distintas de uma mesma realidade, distinguidas basicamente em função dos diferentes graus de exigibilidade³ sob a qual é observada.

Feitas tais considerações, é de destaque a lição de Rui Barbosa Nogueira: “o lançamento é uma atividade privativa da administração, embora, como veremos, comporte a colaboração do contribuinte e/ou de terceiros” (1980, p. 221). Com isso se mostra possível, pois, distinguir as modalidades de lançamento através do grau de colaboração exigida do obrigado: que na de ofício (art. 149 do CTN) é nenhuma; naquela por declaração (art. 147 do CTN), apenas prestar informações sobre a

¹ A notificação não é requisito de existência ou validade do lançamento, mas de sua eficácia face o sujeito passivo. Pelos art. 145, caput do CTN e arts. 10 e 11 do Decreto n. 70.235/72, nota-se que o lançamento independe da notificação e, ao contrário do que se possa supor, não há necessidade de contraditório, pois oficioso, unilateral e privativo do fisco. Porém, se a decadência atinge o direito, não ocorrendo uma vez este exercido, pode haver crédito sem estar ainda em curso a prescrição. Assim, sendo inadmissível a existência de crédito tributário ad eternum, deve-se aceitar a ficção de que, ainda que regulamentemente constituído, o prazo decadencial não deixa de correr ante o obrigado enquanto o mesmo não é regularmente cientificado.

² Contrariando Hugo de Brito Machado (2007, p. 202, 209, 217), para quem o crédito tributário só ganha exigibilidade com sua constituição definitiva, é de se entender que o processo tributário administrativo não é mera fase contenciosa, conseguinte à fase oficiosa, do lançamento, de modo que a previsão do art. 151, III do CTN trata de verdadeira hipótese de suspensão da exigibilidade administrativa do crédito tributário já plenamente constituído pelo lançamento (cf. CTN). Disso, também é a opinião de que o prazo prescricional corre da constituição definitiva (art. 174 do CTN) do crédito tributário, quando, uma vez decorrido o prazo de pagamento, surge a pretensão executória pela a inequívoca caracterização da mora – o que se faz em estrita atenção à sistemática do CTN, não obstante a pertinente crítica à duração do contencioso administrativo.

³ A obrigação tributária não tem exigibilidade alguma. O crédito tributário, embora goze de certeza, liquidez e exigibilidade administrativa, não possui o atributo da auto-executoriedade pela Administração. Esse crédito também não goza per se da condição de título executivo, pois, diferentemente dos créditos no direito privado em geral, carece de executoriedade. Tal requisito à exigibilidade judicial é obtido somente após sua inscrição em dívida ativa (art. 585 do CPC).

matéria de fato; e no lançamento por homologação (art. 150 do CTN), não só levar a conhecimento a matéria de fato, como também apurar todos os elementos envolvidos no procedimento de lançamento, antecipando a extinção do crédito tributário⁴ sob condição resolutória de posterior não homologação⁵. Vejamos:

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 anteriores 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 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. (BRASIL, 2010a). (grifo nosso).

Nesse âmbito, referente à definição do regime jurídico de lançamento a ser adotado, o autor português Alberto Xavier (2005, p. 98 et seq.) divide a doutrina entre: teoria objetiva ou do regime jurídico, pela qual a aplicação de um ou outro regime de lançamento deve basear-se só na modalidade de lançamento do tributo adotada em lei; e teoria subjetiva, na qual a conduta do sujeito passivo pode influir no regime de lançamento a ser aplicado. E no que tange ao art. 150 do CTN, esta última corrente subdivide-se ainda em: teoria do pagamento, na qual essa é a atividade determinante para aplicação ou não do regime ali previsto; e teoria da informação, em que mera apresentação da declaração pelo contribuinte é fundamental à definição do regime jurídico aplicável.

Entretanto, da leitura dos arts. 147 a 150 do CTN, percebe-se que em última análise é o próprio CTN que fixa se há ou não atividade do obrigado a influir no regime jurídico do lançamento, (con)fundindo as correntes citadas: por lei a conduta do obrigado é relevante. Porém, resta a questão: qual conduta seria essa?

⁴ Ainda que o artigo fale em pagamento, não se verifica impedimento a outras formas de extinção.

⁵ “(...) o dispositivo apresenta nítida contradição, devendo ser, então, assim interpretado: a não-homologação do lançamento resolve (desfaz) os efeitos do ato (i.e., extinção do crédito tributário)” (SABBAG 2009, p.713).

Os destaques no texto acima transcrito revelam certa obscuridade na norma, pois se no *caput* homologa-se a *atividade assim exercida pelo obrigado* – tendo, pois, relevância essa conduta –, nos §§ 1º e 4º, homologado é o próprio lançamento. Aliás, no primeiro caso, a expressão usada pode se referir tanto ao pagamento antecipado quanto à apuração levada a conhecimento do Fisco, havendo quem defenda como objeto o seu conjunto: declaração e recolhimento. Isso sem falar na tese de que a homologação recairia sobre a própria atividade tributada.

Assim, impende passar-se ao estudo das hipóteses enumeradas acima, mas não sem antes compreender o próprio instituto jurídico da homologação.

2.1 Homologação

Quanto ao instituto jurídico da homologação, segundo o Vocabulário Prático de Tecnologia Jurídica de Iêdo Batista Neves:

HOMOLOGAÇÃO, *s.f.* – Diz-se da decisão pela qual o juiz aprova ou confirma uma convenção particular, ou ato processual realizado, a fim de que tenha força obrigatória, pelos efeitos legais que produz. Diz-se, também, da sentença judicial, que permite ou autoriza a execução de outra, por juiz diferente, ou de país diverso. (1987, [s.p.]).

Já para Aurélio Buarque, a homologação corresponde à “aprovação dada por autoridade judicial ou administrativa a certos atos particulares para que produzam efeitos jurídicos que lhe são próprios.” (FERREIRA, 1986, p.904-905).

A etimologia da palavra, derivada do grego *homólogos* (concordante, harmônico, conveniente), não deixa dúvidas de que a homologação induz à ideia de declarar a equivalência, a semelhança, a conformação, entre elementos diversos. Desse modo, a homologação não revela uma ação de tornar concordante, mas de reconhecer uma concordância. Outra, aliás, não parece ser a conclusão obtida por De Plácido e Silva em seu Vocabulário Jurídico:

HOMOLOGAÇÃO. Derivado do verbo latino *homologare*, provindo do grego *omologeîn* (reconhecer), na terminologia jurídica exprime especialmente o ato pelo qual a autoridade, judicial ou administrativa, *ratifica, confirma* ou *aprova um outro ato*, a fim de que possa investir-se de *fôrça executória* ou apresentar-se com validade jurídica, para ter a eficácia legal. (...). (1967, p. 768). (grifo no original).

Note-se, pois, que o juiz ou a autoridade administrativa que homologa, tão apenas *aprova* ou *confirma* dada convenção particular por ser ela (desde então) concordante, harmônica, conveniente, adequada, conformativa da ordem jurídica. Assim, a autoridade administrativa ou judicial não atribui validade ao ato, mas tão somente supre uma condição para que este ato possa produzir efeitos jurídicos

especiais, próprios. Ou seja, o ato por si existe e é válido, embora ineficaz para os fins que prescindem da homologação.

Portanto, como se pode perceber, o ato de homologação não é constitutivo de uma condição de validade, mas declaratório da existência de uma condição para a particular produção de efeitos (eficácia).

2.2 Homologação do fato jurídico tributário

Dito isso, prossegue o estudo com uma hipótese pouco usual: a *atividade assim exercida pelo obrigado* seria o próprio fato jurídico tributário. Tal tese pode ser afastada por dois motivos: a uma, porque a hipótese de incidência não se restringe a atividades exercidas pelo obrigado (*e.g.* imposto sobre serviços), podendo também abranger simples estados (*e.g.* imposto sobre propriedade territorial rural) ou fatos que independem da vontade do sujeito passivo (*e.g.* imposto de transmissão *causa mortis*); a duas, pois não interessa e nem é da competência da autoridade fazendária a homologação de fatos jurídicos para produção de efeitos, imperando o princípio da *pecúnia non olet* (art. 118 do CTN).

Diante do exposto, a atividade exercida pelo obrigado e que é objeto da homologação, consoante dispõe o art. 150 do CTN, não pode corresponder a qualquer atividade ligada ao fato gerador da obrigação tributária.

2.3 Homologação do lançamento

Prosseguindo pela ideia de homologação do lançamento constantes dos §§ 1º e 4º do art. 150 do CTN, cumpre verificar que o lançamento ocorre *por* homologação: antes da homologação não há lançamento a homologar, posto que aquele precede este. Em outras palavras: só existe o lançamento se houver a homologação, de modo que, por impossibilidade lógica não há homologação do lançamento e sim lançamento por homologação.

Quanto à hipótese aventada por parte da doutrina de que o lançamento neste caso seria realizado pelo próprio obrigado (autolancamento), cumpre lembrar que o lançamento é atividade privativa da autoridade administrativa (art. 142 do CTN), podendo ele apenas colaborar de forma ostensiva para tanto. Com isso, só pode existir *lançamento tributário* em razão de uma conduta, ainda que omissiva (*e.g.* art. 150, §4º do CTN)⁶, da autoridade administrativa, sendo inexistente, por absoluta impossibilidade jurídica, o lançamento feito pelo obrigado⁷.

2.4 Homologação do pagamento

Superadas as hipóteses anteriores, segue-se pelo estudo da tese segundo

⁶ A expressão homologação tácita é equivocada, pois, a rigor, não há homologação (ficta) e sim a decadência do direito de lançar do fisco. A ficção é feita a fim de que se repute constituído o crédito com o simples exercício da atividade pelo obrigado sem que, no prazo fixado, tenha o fisco se pronunciado. Do contrário, a presunção haveria de ser no sentido de que não houve constituição do crédito. Contudo, como ficará demonstrado adiante, tal construção perde de vez sua relevância com o advento da Súmula 436 do STJ, já que a declaração, por si, constitui o crédito tal como apurado.

⁷ O que não implica dizer que não existam outras formas de constituição do crédito tributário, inclusive por iniciativa exclusiva do sujeito passivo – *e.g.* confissão de dívida e denúncia espontânea.

a qual a *atividade assim exercida pelo obrigado* se refere ao *pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa*.

Embora a colocação da tese demonstre pertinência gramatical e lógica dentro do texto da lei, deve-se atentar que o pagamento é modalidade de *extinção* do crédito tributário (art. 156, I do CTN) e não da sua *constituição* – e que é a finalidade do lançamento. Disso, torna-se verdadeiramente perturbador crer que o crédito tributário surge justamente pelo instituto jurídico que o extingue, ou pior, por aquele que confirma sua extinção⁸.

Além disso, a *homologação do pagamento* é construção vazia, pois a eficácia do pagamento independe de homologação, sendo desde logo eficaz. Aliás, atente-se que mesmo que não haja a homologação, caso o fisco faça o lançamento de ofício, qualquer quantia entregue em pagamento em relação ao fato jurídico tributário narrado será eficaz a fim de abater eventuais valores reputados devidos e não saldados (art. 150, § 3º do CTN). Na verdade, o *pagamento* só não será eficaz na hipótese de não se configurar realmente como *pagamento*, ou seja, quando não houver crédito a ser extinto – caso em que se deve requerer a repetição do indébito ou a compensação com outros créditos eventualmente devidos.

Além disso, não se pode conceber qualquer finalidade prática no fato da autoridade administrativa homologar ou não um pagamento, já que, ainda que indevido for, certamente não vai a autoridade administrativa devolvê-lo de ofício.

Portanto, se o pagamento não é forma de constituição do crédito tributário, mas de sua extinção, e se a homologação não é condição de eficácia do pagamento, não há razão aparente para que o legislador tenha criado a figura da constituição de crédito tributário por meio de ato que visa atribuir eficácia a um instituto jurídico destinado a extinguir-lo – o qual, por si só, é desde logo eficaz.

2.5 Homologação do procedimento

Iguais considerações feitas à tese acima cabem à opinião de que o objeto da homologação seria o *procedimento* realizado pelo sujeito passivo, assim entendido como o conjunto composto pela apuração e pagamento⁹. Aliás, é de destaque a única diferença entre as teses: o fato de que uma apuração correta e uma

⁸ Quanto a isso se observe trecho de um acórdão do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul que, filiando-se à jurisprudência do STJ, cita trecho da obra de Paulo de Barros Carvalho: “No ponto, a lição de PAULO DE BARROS CARVALHO: ‘a conhecida figura do lançamento por homologação é um ato jurídico administrativo de natureza confirmatória, em que o agente público, verificado o exato implemento das prestações tributárias de determinado contribuinte, declara, de modo expresso, que obrigações houve, mas que se encontram devidamente quitadas até aquela data, na estrita consonância dos termos da lei. Não é preciso despender muita energia mental para notar que a natureza do ato homologatório difere da do lançamento tributário. Enquanto aquele primeiro anuncia a extinção da obrigação, liberando o sujeito passivo, este outro declara o nascimento do vínculo, em virtude da ocorrência do fato jurídico. Um certifica a quitação, outro certifica a dívida. Transportando a dualidade para outro setor, no bojo de uma analogia, poderíamos dizer que o lançamento é a certidão de nascimento da obrigação tributária, ao passo que a homologação é a certidão de óbito.’ (Curso de Direito Tributário – Saraiva – quarta edição- 282-283).” (BRASIL, 2010j). Referido trecho citado pelo acórdão, e que é claramente alusivo à homologação do pagamento, foi suprimido nas edições mais atuais da obra, acredita-se, pelo fato de ter-se evidenciado o paradoxo do raciocínio ali apresentado.

⁹ Dentre os estudos mais recentes que se debruçam sobre o tema, está um artigo de Donovan Lessa em co-autoria com Fernando Fonseca, adotando esta posição sincrética (LESSA; FONSECA, 2010). O segundo autor, porém, reformula sua posição em outro artigo (FONSECA, 2010), entendendo pela homologação da apuração.

apuração equívoca podem chegar ao mesmo montante a recolher. Ou seja: em caso de homologação do pagamento, estando este correto, pouco importa se a apuração está correta; já na tese de homologação do procedimento de apuração e pagamento, não pode haver homologação com apuração errônea, mesmo que o valor recolhido esteja correto. Um avanço, pois, em relação à tese da homologação do pagamento, mas que não a desvencilha dos vícios acima atribuídos à mesma.

2.6 Homologação da apuração

Por último, resta a hipótese em que o objeto da homologação é a atividade de apuração exercida pelo obrigado, um pressuposto lógico do pagamento.

Segundo esse entendimento, a autoridade fazendária declara a conformidade jurídica da averiguação realizada pelo obrigado quanto à ocorrência do fator gerador de obrigação tributária, a interpretação da legislação pertinente, a determinação das obrigações daí derivadas e o cálculo do montante do crédito tributário consequente, juros e multas. A essa atividade de apuração, cumpre ao Fisco declarar/reconhecer a sua conformidade com o ordenamento jurídico (validade) e determinar a produção dos efeitos jurídicos que lhe são próprios (eficácia), qual seja: a constituição do crédito tributário.

Com isso, a homologação constituiria o meio pelo qual o Fisco, de maneira expressa ou pelo decurso do tempo, declara a validade da apuração feita pelo obrigado e lhe atribui a produção dos efeitos jurídicos próprios do procedimento administrativo de lançamento realizado pela própria autoridade fazendária, suprimindo, assim, a condição de eficácia necessária ao surgimento do crédito tributário pelo lançamento, qual seja, a condição de autoridade administrativa. Em outras palavras: com a homologação, o Fisco toma a apuração feita pelo obrigado como se sua fosse, conferindo-lhe a condição de eficácia exigida pelo art. 142 do CTN.

Por fim, é de se lembrar também que a todo este procedimento o CTN chama de *lançamento por homologação*, não sendo, pois, pertinente, falar-se em *autolancamento*, visto que ao obrigado falta a condição essencial de *ser* a autoridade administrativa competente – suprida somente com a verificação¹⁰ da mesma sobre a apuração assim realizada pelo obrigado.

3. A IMPORTÂNCIA DA DEFINIÇÃO DO OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO

Feitas as exposições acima, uma hipótese bastante tormentosa e que põe à prova qualquer das teses acima é aquela quando o obrigado leva ao conhecimento do fisco a pertinente apuração sem que faça o correto pagamento.

Aos que entendem que o objeto da homologação é o pagamento, a sua ausência leva à impossibilidade de homologação, visto que não há pagamento a

¹⁰ Adequada a observação de Paulo de Barros Carvalho: “Deixando entre parênteses as qualificações jurídicas inerentes à autoria, poderíamos mesmo dizer que, em substância, nenhuma diferença existe, como atividade, entre o ato praticado por agente do Poder Público e aquele empreendido pelo particular” (2005, p. 434). E continua: “Não foi essa a opção do nosso sistema, que resolveu contornar o assunto, colocando num singelo ato de verificação (homologação) a força de selo confirmatório de que toda a atuosidade do particular se transformaria em ato jurídico administrativo.” (2005, p. 435).

homologar. Daí, como visto, haveria a necessidade de lançamento de ofício (art. 149, V do CTN), sob pena de decadência conforme art. 173, I do CTN¹¹.

Esta é a corrente que tem importantes defensores na doutrina e resta majoritariamente referida pela jurisprudência do STJ por aplicação da Súmula 219 do extinto Tribunal Federal de Recursos (TFR):

Não havendo antecipação do pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. (BRASIL apud RIDEEL, 2010, p. 1941).

Neste sentido, são vários os julgados do STJ, destacando-se o voto do Min. Ari Pargendler no REsp nº 62.446-0/SP, o qual foi reproduzido em decisão monocrática do Min. Luiz Fux no Ag 1.184.651/SP:

Sobre o tema, oportuna se faz a transcrição de trecho de voto proferido pelo Ministro Ari Pargendler no REsp nº 62.446-0/SP, *in verbis*:

‘(...). O objeto da homologação é o pagamento, sem ele não há lançamento fiscal nessa modalidade.

Bem por isso, para os efeitos do prazo de decadência para a constituição do crédito tributário, o Tribunal Federal de Recursos distinguiu duas hipóteses nos tributos em que a lei prevê sejam lançados por homologação: a) aquela em que o sujeito passivo da obrigação tributária antecipa o pagamento; b) e aquela em que, não obstante obrigado a isso, deixa de fazê-lo.

‘Não havendo antecipação do pagamento’ – diz a Súmula nº 219 daquela Corte – ‘o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador’.

Vale dizer, sem a antecipação de pagamento, a Fazenda Pública deve fazer o lançamento ‘ex officio’, para cuja atividade tem o prazo do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, e não o do artigo 150, §4º, que é específico daqueles casos em que a finalidade é a de exigir diferenças de crédito tributário pago parcialmente. (...)’ (...). (BRASIL, 2010c). (grifo nosso).

Já aos que acreditam que o objeto da homologação é a atividade de apuração, a ausência de pagamento do valor apurado não leva à impossibilidade de homologação. Se a apuração estiver correta, decorrido o prazo de pagamento, pode o fisco desde logo inscrever o crédito em dívida ativa, devendo eventual lançamento de ofício, em caso de omissão parcial ou inexatidão na apuração oferecida, fazer-se no prazo do art. 150, §4º do CTN, sob pena de homologação ficta.

Critica-se a tese da homologação da apuração sob a alegação de que o art. 150, §4º do CTN afirma que expirado esse prazo de 5 anos contados da ocorrência

¹¹ A tese denominada cinco mais cinco (art. 150, §4º c/c art. 173, I, do CTN) felizmente já foi afastada.

do fato gerador sem que a Fazenda Pública tenha se pronunciado, considera-se homologado o lançamento *e definitivamente extinto o crédito*; e que, em vista disso, possibilitada a homologação sem prévio pagamento, também factível, pelo decurso do tempo, a extinção definitiva de todo o crédito não pago.

Porém, ao contrário do que diz o STJ com base na precitada Súmula do TFR, o *caput* do art. 150 indica somente que, nesta modalidade, o lançamento se caracteriza pelo dever do obrigado de antecipar o pagamento – ou seja, é uma característica, e não uma condição¹². Se antecipado, sobrevêm os efeitos do §1º, podendo tornar-se definitivos por força do §4º. Se não antecipado, não se aplicam os efeitos do § 1º e, assim, não há a extinção definitiva referida no § 4º.

Daí que, pela tese da homologação da apuração, havendo apuração levada a conhecimento do Fisco, o não pagamento não tem o condão de descaracterizar o regime jurídico dessa a modalidade de lançamento¹³, sendo possível a homologação pelo Fisco e, assim, a constituição do crédito tributário. Fica apenas a sua extinção imediata condicionada à circunstância do prévio pagamento, que: em sendo total, aplicam-se os efeitos dos §§ 1º e 4º do art. 150 dos CTN; em sendo parcial, operam-se os efeitos dos §§3º e 4º do CTN sobre a parcela paga, podendo o Fisco desde logo inscrever em dívida ativa a parcela não paga do crédito tributário – tal como quando não há pagamento antecipado.

Portanto, a crítica é de ser dirigida à tese da homologação do pagamento, que injustificadamente faz com que o recolhimento parcial (ainda que ínfimo) implique o fluxo do prazo decadencial do art. 150, §4º a despeito daquele previsto no art. 173, I do CTN, permitindo a manipulação do prazo decadencial. O que não ocorre na tese contrária, que admite indistintamente, após decorrido o prazo de pagamento, a inscrição em dívida ativa de qualquer valor apurado e não pago.

O STJ, entretanto, parece manter sua adesão à primeira tese, esposando por vezes o entendimento de Eurico Marcos Diniz de Santi:

AGRAVO REGIMENTAL. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. ART. 544, CPC. ISS. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. ISS. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. OCORRÊNCIA. ARTIGO 150, § 4º, DO CTN. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. SERVIÇOS BANCÁRIOS. LISTA ANEXA AO DEC.-LEI 406/68. TAXATIVIDADE. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. RECURSO REPETITIVO (RESP nº 1.111.234/PR). ATIVIDADE PRINCIPAL E SERVIÇOS ACESSÓRIOS. SÚMULA 07 DO STJ.

(...) 5. A decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo

¹² Possivelmente aqui está a origem da divisão aludida por Alberto Xavier entre objetivistas e subjetivistas.

¹³ “Os Conselhos de Contribuintes do Ministério da Fazenda e a Câmara Superior de Recursos Fiscais têm decidido, nesse sentido, que o termo inicial do prazo de decadência não é definido pela existência de pagamento antecipado, mas pelo regime jurídico do lançamento do tributo (lançamento por homologação), ressalvada apenas a hipótese de dolo, fraude ou simulação.” (MACHADO SEGUNDO, 2006, p. 114-115). O autor cita julgados, mencionando outros em seu sítio virtual, entre eles: CSRF, 1ª Câm, Proc. 10680.004198/2001-31, ac CSRF/01-04.828, Rel. Maria Goreth de Bulhões Carvalho, j. 16/2/2004 (MACHADO SEGUNDO, 2010).

sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do *Codex Tributário*, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: *‘Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício’* (In *Decadência e Prescrição no Direito Tributário*, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). (...). (BRASIL, 2010b). (grifos no original).

Por fim, vejam-se as hipóteses de maneira esquematizada.

A) homologação do pagamento:

I) valor corretamente apurado:

i) Se pago: haverá homologação expressa ou tácita e extinção do crédito tributário;

ii) Se parcialmente pago: haverá homologação tácita e extinção do crédito tributário se antes disso o Fisco não lançar de ofício;

iii) Se não pago: impossível a homologação, pelo que deve o fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN.

II) valor incorretamente ou insuficientemente apurado:

i) Se pago: haverá homologação tácita e extinção do crédito tributário se antes disso o fisco não lançar de ofício;

ii) Se parcialmente pago: haverá homologação tácita e extinção do crédito tributário se antes disso o fisco não lançar de ofício;

iii) Se não pago: impossível a homologação, pelo que deve o Fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN;

iv) Se lançado de ofício: extingue o crédito tributário só na quantia eventualmente paga, executando-se o resto pelo valor lançado.

III) valor não apurado: impossível a homologação, pelo que deve o Fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN.

Assim: entregue a apuração, havendo pagamento total ou parcial, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 150, §4º do CTN – ou no prazo do art. 173, I do CTN em caso de dolo, fraude ou simulação (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN). Se não houver pagamento ou apuração, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 173, I do CTN (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN). Em qualquer caso, conta-se a prescrição da constituição definitiva do crédito tributário.

B) Homologação da apuração:

- I) valor corretamente apurado:
- i) Se pago: haverá homologação expressa ou tácita e extinção do crédito tributário;
 - ii) Se parcialmente pago: haverá homologação expressa ou tácita e extinção do crédito tributário só na quantia paga, executando-se o resto pelo valor apurado;
 - iii) Se não pago: haverá homologação expressa ou tácita, mas não a extinção do crédito tributário, executando-se o total pelo valor apurado.
- II) valor incorretamente ou insuficientemente apurado: haverá homologação tácita se antes disso o fisco não lançar de ofício:
- i) Se homologado e pago: extingue o crédito tributário;
 - ii) Se homologado e pago parcialmente: extingue o crédito tributário só na quantia paga, executando-se o resto pelo valor apurado;
 - iii) Se homologado e não pago: não extingue o crédito tributário, executando-se o total pelo valor apurado;
 - iv) Se lançado de ofício: extingue o crédito tributário só na quantia eventualmente paga, executando-se o resto pelo valor lançado.
- III) valor não apurado: impossível a homologação, pelo que deve o Fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN.

Ou seja: entregue a apuração, se incorreta ou omissa, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 150, §4º do CTN – ou no prazo do art. 173, I do CTN em caso de dolo, fraude ou simulação (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN) – extinguindo-se, em qualquer caso, o crédito tributário só na quantia eventualmente paga. Se não entregue a apuração, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 173, I do CTN (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN). Em qualquer caso conta-se a prescrição da constituição definitiva do crédito tributário.

Assim, é notória também a importância prática de se distinguir o objeto da homologação para os tributos sujeitos a esta modalidade de lançamento, pelo que se deve avaliar sua subsistência face ao novel enunciado sumular do STJ.

4. A SÚMULA N. 436 DO STJ

Embora publicada em 13 de maio de 2010, com a previsão de que “A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco”, o entendimento contido na Súmula 436 do STJ (BRASIL, 2010d) é antigo, o resultado do amadurecimento da previsão do §1º do art. 5º do Decreto-lei n. 2.124/1984:

Art. 5º O Ministro da Fazenda poderá eliminar ou instituir obrigações acessórias relativas a tributos federais administrados pela Secretaria da Receita Federal.

§1º O documento que formalizar o cumprimento de obrigação acessória, comunicando a existência de crédito tributário constituirá confissão de

dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência do referido crédito. (...). (BRASIL, 2010). (grifo nosso).

Portanto, pela previsão legal, permite-se tomar a apuração feita e declarada pelo obrigado como verdadeira confissão de dívida, encontrando-se constituído o crédito tributário sem que haja necessidade de qualquer atividade do fisco. Nesse passo, imperioso dizer que a precitada norma, por sua vez, inspirou-se em jurisprudência ainda mais remota, oriunda do Supremo Tribunal Federal:

EMENTA:- Imposto sobre circulação de mercadorias. Lançamento por homologação ou autolancamento. Desnecessidade, neste caso, de procedimento administrativo. Ausência de negativa de vigência à lei federal. Recurso extraordinário não conhecido.

(...). Leio à Turma o parecer do Dr. Miguel Frauzino Pereira:

‘O apelo extremo, pela letra a, argúi negativa de vigência aos arts. 142, 147 e 201 do CTN. Intenta controvérsia sobre o procedimento do lançamento do ICM sustentando a necessidade de prévio procedimento administrativo, conforme estabelecido no art. 142 do CTN, pois não bastaria para constituir o crédito tributário a declaração do contribuinte, corporificada na Guia de Informação e Apuração do Imposto, que teria apenas os efeitos do art. 147 daquele Código.

A cobrança do I.C.M. decorre de lançamento por homologação, previsto no art. 150 do C.T.N., hipótese em que fica a cargo do sujeito passivo as providências do art. 142 do mesmo diploma, cumprindo-lhe o dever de antecipar o pagamento, sem prévio exame da autoridade administrativa e no prazo previsto em lei. Se não faz o pagamento, assiste à Fazenda Pública o direito de inscrever o crédito para constituir a dívida ativa tributária, nos precisos termos do art. 201, primeira parte do C.T.N.

No lançamento por homologação, é dispensada a intervenção prévia da autoridade administrativa, visto que há extinção do crédito pela antecipação do pagamento, que vem a tornar-se definitiva pela ratificação tácita, decorrente da inércia da Fazenda Pública no prazo previsto para a verificação da condição resolutória. O lançamento é, portanto, ato do sujeito passivo, ainda que sujeito à aprovação da autoridade administrativa.

O art. 147 do C.T.N., por sua vez, cuida de outra modalidade de lançamento, aplicável aos impostos sobre o patrimônio e renda.

Por outro lado, se é o próprio contribuinte quem faz a apuração do imposto, cujo pagamento é obrigado a antecipar, não lhe é lícito alegar a falta de sua notificação.

Assim, tendo havido aplicação correta do art. 201 e inexistindo qualquer violação dos arts. 142 e 147 do C.T.N., opinamos pelo não conhecimento do recurso’ (f. 171-172).

Adotando os fundamentos deste parecer, não conheço do recurso. (BRASIL, 2010i). (grifo nosso).

Já vigente o Decreto-lei 2.124/1984, no REsp 9.980/SP, o Min. Américo Luz, transcreve em seu voto o exitoso raciocínio que, se antes criado pela Procuradoria Geral da República, passa a ser desenvolvido pela Fazenda:

(...). Em se tratando de débito declarado, inexistente auto de infração, não há notificação (por inócua e desnecessária), e, muito menos, procedimento administrativo, já que a declaração espontânea do débito, por parte do contribuinte, tem a mesma natureza da confissão de dívida. É o próprio devedor que, à luz de sua escrita e de seu movimento, diz quanto deve. (...). (BRASIL, 2010f). (grifo nosso).

Mais recentemente, porém, a matéria passou a ser reiterada junto aos tribunais através da figura da denúncia espontânea. Oportunidade esta em que o STJ, por meio da 1ª Seção, atualizou e reafirmou seu entendimento: **TRIBUTÁRIO. TRIBUTOS DECLARADOS PELO CONTRIBUINTE E RECOLHIDOS FORA DE PRAZO. DENÚNCIA ESPONTÂNEA (CTN, ART. 138). NÃO-CARACTERIZAÇÃO.**

1. O art. 138 do CTN, que trata da denúncia espontânea, não eliminou a figura da multa de mora, a que o Código também faz referência (art. 134, par. único). É pressuposto essencial da denúncia espontânea o total desconhecimento do Fisco quanto à existência do tributo denunciado (CTN, art. 138, par. único). Conseqüentemente, não há possibilidade lógica de haver denúncia espontânea de créditos tributários já constituídos e, portanto, líquidos, certos e exigíveis.

2. Segundo jurisprudência pacífica do STJ, a apresentação, pelo contribuinte, de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF (instituída pela IN-SRF 129/86, atualmente regulada pela IN8 SRF 395/2004, editada com base no art. 5º do DL 2.124/84 e art. 16 da Lei 9.779/99) ou de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de formalizar a existência (= constituir) do crédito tributário, dispensada, para esse efeito, qualquer outra providência por parte do Fisco.

3. A falta de recolhimento, no devido prazo, do valor correspondente ao crédito tributário assim regularmente constituído acarreta, entre outras conseqüências, as de (a) autorizar a sua inscrição em dívida ativa, (b) fixar o termo a quo do prazo de prescrição para a sua cobrança, (c) inibir a expedição de certidão negativa do débito e (d) afastar a possibilidade de denúncia espontânea.

4. Nesse entendimento, a 1ª Seção firmou jurisprudência no sentido de que o recolhimento a destempo, ainda que pelo valor integral, de tributo anteriormente declarado pelo contribuinte, não caracteriza denúncia

espontânea para os fins do art. 138 do CTN.

5. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL, 2010h). (grifo nosso).

Não obstante sua longa trajetória, o ponto continua polêmico, influenciando o presente estudo principalmente na discussão quanto à forma e natureza da constituição do crédito tributário. E sobre isso Kiyoshi Harada leciona:

(...) com o recebimento da GIA/DCTF ou outro documento equivalente o fisco homologa tacitamente a atividade exercida pelo contribuinte constituindo definitivamente o crédito tributário, sem necessidade de aguardar o decurso do prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, como dispõe o § 4º, do art. 150, do CTN. Lembre-se que a constituição do crédito tributário é ato privativo do agente administrativo (art. 142 e art. 150, do CTN). Em outras palavras, com a entrega da GIA/DCTF ao fisco dá-se *ipso facto* a constituição definitiva do crédito tributário por homologação tácita. (HARADA, 2010).

Ora, o lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, porém, não a constituição do crédito tributário, que tem, de fato, o lançamento como principal, embora não o único, meio de constituição. Outrossim, o entendimento esposado estaria a criar uma verdadeira homologação ficta automática, a qual: se for definitiva, importaria em preclusão consumativa do direito de lançar do fisco; e se for precária, não dispensaria o transcurso do prazo do art. 150, §4º do CTN. Em qualquer hipótese há prejuízo à segurança jurídica, pois, caso o fisco discorde da apuração, teria de fazer o lançamento de ofício em face de algo que já se reputou homologado. Ou seja: ou o art. 150, §4º é letra morta ou a Súmula é inócua.

De outro lado, porém, à vista da histórica lista de precedentes jurisprudenciais que engrossam o entendimento sumulado, deve-se também cogitar a hipótese de se tratar de verdadeira confissão de dívida, que é ato unilateral de vontade e que dispensa qualquer formalidade para vincular o devedor face o credor.

É verdade que os precedentes do TFR não falam em *confissão de dívida*, mas, com base na ideia de que quem lança é o contribuinte (autolancamento), presumem que o fisco estaria dispensado de dar ciência ao contribuinte de uma informação por ele mesmo prestada. O Decreto-lei nº 2.124/84 é que usa a expressão *confissão de dívida*, passando a repercutir no STJ sob a noção de que declaração do contribuinte possui a mesma natureza.

Na citada norma, contudo, a declaração prestada constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para exigência do referido crédito. Ora, quem e como constituiu o crédito? A norma não responde, mas indica que isso se deu antes da própria declaração, que apenas *comunica* sua existência – divergindo (virtuosamente ou não) da sistemática do CTN. Mas há uma pista: a declaração é tida como instrumento hábil para sua exigência, ou seja, para dar exigibilidade ao

referido crédito. Entretanto, questiona-se: isso se dá porque é *confissão de dívida* ou porque é *instrumento hábil e suficiente* para tanto? O instituto jurídico da confissão de dívida refere-se ao ato unilateral de vontade pelo qual alguém reconhece e declara que deve determinada prestação a outrem e, em sendo ato unilateral de vontade, é de imediato eficaz, sendo *hábil e suficiente* para vincular o declarante.

Todavia, ao contrário do que se afirma no REsp 9.980/SP, não existe uma *declaração espontânea do débito*, mas uma declaração sob coação (lícita, é verdade) do Estado, tornando nula a confissão de dívida enquanto negócio jurídico. Ademais, em sendo um ato unilateral de vontade, haveria deturpação da vontade ali manifestada, que era claramente destinada ao mero cumprimento da obrigação acessória que a legislação tributária lhe impõe (art. 112 do Código Civil). E, nesse sentido, é o fato de que atos de direito civil – como a confissão de dívida – são amparados no princípio geral da autonomia da vontade¹⁴.

Assim, pouco importa se o fato da declaração advir de exigência legal retira a vontade do ato ou a torna irrelevante, bastando verificar que não há confissão de dívida porque, ainda que exista vontade (viciada ou não), não é esta a intenção do contribuinte. Portanto, andou bem o STJ ao não aludir à figura da confissão de dívida, usando a expressão *declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal* – pois aí a vontade não se faz necessária como elemento essencial.

Aprofunde-se a questão: o contribuinte entrega a declaração e não faz o pagamento. De rigor, como já visto, o fisco deve lançar de ofício (art. 173, I do CTN), porque não houve pagamento (homologação do pagamento); ou, se entender correta a apuração, pode inscrever o valor apurado em dívida ativa (homologação da apuração). Tanto em um quanto noutro caso a conduta do contribuinte será relevante, diferindo quanto às consequências: num, deve haver a notificação do lançamento, permitindo a instauração de processo administrativo fiscal; noutro, corre de plano o prazo prescricional de execução do que foi apurado.

Ora, se a apuração feita pelo contribuinte está correta, por qual motivo realizar o lançamento de ofício abrindo-se prazo para impugnação, sujeitando todos a uma insegurança jurídica? Mais: se não se pode reconhecer juridicamente a existência de real confissão de dívida na declaração prestada, não se pode judicialmente afastar a má-fé objetiva do contribuinte que faz impugnação à apuração por ele mesmo realizada¹⁵.

Assim, é em atenção a princípios de razoabilidade e de boa-fé (ancorados no princípio ético do *nemo potest venire contra factum proprium*), é que se admite *judicialmente que a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário*. Não por força de um autolancamento,

¹⁴ Nesse sentido, anote-se Confissão em Matéria Tributária: seu verdadeiro significado (AMARAL, 2010) e Direito Tributário e Direito Privado (TÓRRES, 2003, p. 97-170).

¹⁵ Em sendo possível a impugnação à apuração realizada pelo próprio contribuinte, é de se entender também cabível, no prazo para pagamento, o oferecimento de declaração retificadora, a qual deve vir acompanhada de elementos comprobatórios do erro (de fato ou de direito) cometido (art. 147, §1º do CTN). Sobre isso vide: o REsp n. 396.875/PR (BRASIL, 2010g). Ademais, é a lição de Aliomar Baleeiro (1977, p. 477).

nem de uma confissão voluntária de dívida e tampouco por uma homologação tácita imediata, mas em razão de que o contrário ofenderia princípios gerais de direito e traria, antes disso, uma incompatibilidade de condutas.

Portanto, embora seja factível que um contribuinte ofereça confissão de dívida sobre tributos, atendidos os requisitos legais pertinentes (*e.g.* denúncia espontânea), essa forma de constituição do crédito tributário não se confunde com aquela prevista na Súmula 436 do STJ, que só ocorre (*frise-se*) mediante DCTF, GIA *ou de outra declaração dessa natureza prevista em lei*¹⁶ – justamente em função da necessária distinção entre institutos: lançamento, confissão de dívida e declaração.

Isso posto, em se tratando de uma declaração unilateral, a figura prevista no preceito sumular será imediatamente eficaz (tal como a confissão de dívida), vinculando desde logo o declarante sem necessidade de qualquer outra providência por parte do fisco. Não se pode falar, contudo, em imediata exigibilidade (administrativa) do tributo, não se admitindo sua inscrição em dívida ativa, a negativa de expedição de certidão negativa de débito ou o início do fluxo do prazo prescricional, sem antes ocorrer o advento do fim do prazo para pagamento. Isso porque o prazo para pagamento é fixado por lei, sendo inderrogável pelas partes.

Apesar desse raciocínio não ser expresso, parece ter sido ele o fundamento utilizado pelo STJ no seguinte julgado, ao utilizar-se do termo *exigido*:

TRIBUTÁRIO – EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA – EXECUÇÃO FISCAL – EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE – DÉBITO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE E NÃO PAGO NO VENCIMENTO – DCTF – PRESCRIÇÃO – TERMO INICIAL.

1. Em se tratando de tributo lançado por homologação, tendo o contribuinte declarado o débito através de Declaração de Contribuições de Tributos Federais (DCTF) e não pago no vencimento, considera-se desde logo constituído o crédito tributário, tornando-se dispensável a instauração de procedimento administrativo e respectiva notificação prévia.
2. Nessa hipótese, se o débito declarado somente pode ser exigido a partir do vencimento da obrigação, nesse momento é que começa a fluir o prazo prescricional.
3. Embargos de divergência não providos. (BRASIL, 2010e). (grifo nosso).

Deste modo, muitos efeitos gerados por esta forma de constituição do crédito tributário só ocorrem após o decurso do prazo para pagamento, pois, embora a declaração feita (voluntariamente ou não) possa implicar a exigibilidade imediata da prestação devida, no caso dos tributos o prazo para pagamento ele é fixado por lei. Após o decurso desse prazo sem pagamento é que o sujeito passivo fica em mora, implicando a exigibilidade imediata do tributo devido – tanto que a denúncia espontânea (forma extemporânea de confissão de dívida, pois voluntária) exige a liquidação imediata do crédito apurado para gozo das benesses previstas.

¹⁶ Infelizmente, deixou o STJ de fazer constar do enunciado sumular esta observação fundamental.

5. A RELEVÂNCIA DO OBJETO DA HOMOLOGAÇÃO HOJE

Dessa forma, a vista do exposto, numa primeira análise, muitos poderiam concluir pela insubsistência da relevância prática na distinção do objeto da homologação nos tributos sujeitos ao regime jurídico do art. 150 do CTN. É que ambas as correntes passariam a vislumbrar a desnecessidade do fisco lançar de ofício o crédito tributário apurado, uma vez que, se já foi constituído por declaração do obrigado, irrelevante se torna a contagem do prazo decadencial que distinguia a primeira tese (homologação do pagamento – art. 173, I do CTN) da segunda (homologação da apuração – art. 150, §4º do CTN). Essa suposição é um engano.

Tem-se claro que a Súmula 436 do STJ visou regular principalmente os casos em que há tributo apurado e não pago ou pago parcialmente. Assim, pela tese da homologação do pagamento, a Súmula evita uma litigiosidade artificial, que além sobrecarregar o judiciário, é despropositada para fins de pacificação social, servindo apenas aos interesses protelatórios de contribuintes mal intencionados.

Já pela tese da homologação da apuração, a Súmula lhe dá força, valorizando a atividade de apuração em detrimento da de pagamento, conferindo celeridade ao transcurso dos prazos através da possibilidade de sobreposição/simultaneidade dos prazos decadencial e prescricional, beneficiando a segurança jurídica e, assim, os *contribuintes de consciência limpa*. Além disso, há tempos Hugo de Brito Machado defende que o prazo de homologação ficta seria vantagem indevida para o fisco que, sabendo do não pagamento, poderia deixa-lo transcorrer a fim de ganhar tempo para, enfim, lançar crédito certo: “a homologação tácita constituiria, portanto, um prêmio à Administração Pública em decorrência do descumprimento, pela autoridade administrativa, de seu dever de lançar” (2004?).

Com o entendimento por longos anos formulado e consolidado na Súmula 436, tanto essa vantagem deixa de existir quanto os problemas acima indicados, mantendo-se, contudo, importantes diferenças relativamente às suas consequências conforme a tese adotada:

A) homologação do pagamento:

I) valor corretamente apurado:

- i) Se pago: homologação dispensada, extinguindo-se o crédito tributário;
- ii) Se parcialmente pago: homologação dispensada, extinguindo-se o crédito tributário só na quantia paga, executando-se o resto pelo valor apurado;
- iii) Se não pago: impossível a homologação, pelo que, uma vez dispensada, não extingue o crédito tributário surgido pela declaração do contribuinte, executando-se o total pelo valor apurado.

II) valor incorretamente ou insuficientemente apurado:

- i) Se pago: haverá homologação tácita e extinção do crédito tributário se antes disso o fisco não lançar de ofício;
- ii) Se parcialmente pago: haverá homologação tácita e extinção do crédito tributário só na quantia paga, executando-se o resto pelo valor apurado se antes disso o fisco não lançar de ofício;
- iii) Se não pago: impossível a homologação, pelo que, uma vez

dispensada, não extingue o crédito tributário surgido pela declaração do contribuinte, executando-se o total pelo valor apurado, salvo se o fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN;

iv) Se lançado de ofício: extingue o crédito tributário só na quantia eventualmente paga, executando-se o resto pelo valor lançado.

III) valor não apurado: impossível a constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte ou por homologação, pelo que deve o Fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN.

Em outras palavras: I) entregue a apuração, havendo ou não pagamento, o prazo prescricional de 5 anos para execução dos valores apurados e não pagos corre do fim do prazo para pagamento: a) Havendo pagamento total ou parcial, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 150, §4º do CTN – ou no prazo do art. 173, I do CTN em caso de dolo, fraude ou simulação (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN); b) Não havendo pagamento, como não há o que homologar, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 173, I do CTN (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN); II) Se não entregue a apuração, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 173, I do CTN (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN).

B) Homologação da apuração:

I) valor corretamente apurado:

i) Se pago: homologação dispensada, extinguindo-se o crédito tributário;

ii) Se parcialmente pago: homologação dispensada, extinguindo-se o crédito tributário só na quantia paga, executando-se o resto pelo valor apurado;

iii) Se não pago: homologação dispensada, não extinguindo o crédito tributário surgido pela declaração do contribuinte, executando-se o total pelo valor apurado.

II) valor incorretamente ou insuficientemente apurado: haverá homologação tácita se antes disso o fisco não lançar de ofício:

i) Se homologado e pago: extingue o crédito tributário;

ii) Se homologado e pago parcialmente: extingue o crédito tributário só na quantia paga, executando-se o resto pelo valor apurado;

iii) Se homologado e não pago, não extingue o crédito tributário, executando-se o total pelo valor apurado;

iv) Se lançado de ofício, extingue o crédito tributário só na quantia eventualmente paga, executando-se o resto pelo valor lançado.

III) valor não apurado: impossível a constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte ou por sua homologação, pelo que deve o Fisco lançar de ofício no prazo do art. 173, I do CTN.

Em suma: entregue a apuração, o prazo prescricional de 5 anos para execução dos valores apurados e não pagos corre do fim do prazo para pagamento. Se incorreta ou omissa a apuração, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 150, §4º do CTN – ou no prazo do art. 173, I do CTN em caso de dolo, fraude ou simulação (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN). Se não

entregue a apuração, eventual lançamento de ofício deve se dar no prazo do art. 173, I do CTN (exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN).

Note-se que as diferenças entre as vertentes científicas se acentuam ainda mais quando se realiza a análise sinótica das variáveis factíveis:

Tabela 1 - Hipóteses conforme a corrente da homologação do pagamento:

Atividade do obrigado		→	Crédito tributário	Prescrição do apurado	Decadência do direito de lançar	
E u : o:	Não apuro		: Não constitui	Não corre	173, I do CTN **	
	Apur o:	Certo: Pago	: Extingue	----	----	
		Errado	: Pago Parte	: Extingue parte	Corre	----
	Errado	Não pago	: Não extingue	Corre	173, I do CTN **	
	:	Errado	: Pago	: Extingue	Corre	150, §4º do CTN *
		:	: Pago Parte	: Extingue parte	Corre	150, §4º do CTN *
			: Não pago	: Não extingue	Corre	173, I do CTN **

Atividade do obrigado		→	Crédito tributário	Prescrição do apurado	Decadência do direito de lançar	
E u : o:	Não apuro		: Não constitui	Não corre	173, I do CTN **	
	Apur o:	Certo: Pago	: Extingue	----	----	
		Errado	: Pago Parte	: Extingue parte	Corre	----
	Errado	Não pago	: Não extingue	Corre	----	
	:	Errado	: Pago	: Extingue	Corre	150, §4º do CTN *
		:	: Pago Parte	: Extingue parte	Corre	150, §4º do CTN *
			: Não pago	: Não extingue	Corre	150, §4º do CTN *

Legenda:

■ Atividade homologável.

* Exceção feita se comprovado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

** Exceção feita ao art. 173, parágrafo único do CTN.

Isso posto, atente-se que tanto numa quanto noutra tese, havendo constituição do crédito tributário por declaração do contribuinte, o prazo decadencial do lançamento de ofício correrá concomitantemente ao prazo prescricional da apuração oferecida. Assim, se operada a homologação tácita ou a decadência do direito de lançar do fisco, restará a esta um prazo ínfimo para execução daquilo que não foi pago pelo sujeito passivo. Prazo este que corresponderá à diferença, em dias, entre o fato gerador e a entrega da apuração no caso do prazo decadencial ser aquele previsto no art. 150 § 4º do CTN; ou entre a

declaração e o primeiro dia útil do exercício seguinte ao do fato gerador se aplicado o art. 173, I do CTN – caso em que provavelmente, de modo surpreendente, verificar-se-á o advento da prescrição (dos valores declarados) antes mesmo da decadência (do direito de lançar do fisco).

Essa última hipótese claramente sugere prejuízos à segurança jurídica caso não seja acolhido o entendimento doutrinário segundo o qual, em sendo anterior ao primeiro dia útil do exercício seguinte ao do fato gerador, “a apresentação de DCTF por parte do contribuinte, noticiando a ocorrência do fato gerador e o montante devido, equivale ao termo de início de ação fiscal para o efeito de antecipar o fluxo do prazo decadencial” (PAULSEN, 2007, p. 1113-1114) nos mesmos termos do parágrafo único do art. 173 do CTN. Disso, o prazo decadencial corre do dia seguinte ao da entrega da declaração pelo contribuinte, antecipando-se ao prazo prescricional, que se inicia do fim do prazo para pagamento.

Acrescente-se, ademais, que embora a prescrição da execução dos valores declarados não obste o decurso do prazo decadencial de lançamento de ofício (pois baseados em institutos jurídicos diversos e autônomos), é de se verificar também que a propositura de execução dos valores apurados gera preclusão lógica do lançamento de ofício. Isso porque, embora se apoiem em institutos jurídicos diversos e autônomos, ambos estão fulcrados num mesmo fato jurídico tributário que, a toda evidência, não pode comportar duas realidades sob a perspectiva de um mesmo sujeito. Ora, veja-se que ao executar os valores apurados pelo contribuinte e efetuar o lançamento de ofício sobre o mesmo fato jurídico tributário, o fisco estará praticando a mesma incongruência lógica que se buscou evitar com a Súmula 436 do STJ, havendo condutas incompatíveis. Ofender-se-ia, assim, não só o princípio ético do *nemo potest venire contra factum proprium*, mas também o do *tu quoque*.

Portanto, como se verifica, ainda que tenha havido a aproximação dos efeitos práticos da tese da homologação do pagamento aos da homologação da apuração, subsiste a importância prática de se distinguir o objeto da homologação referida no art. 150 do CTN, sendo profunda a influência das teses sobre a própria coesão das ideias que dão sustentação ao instituto normativo.

6. CONCLUSÕES

Como se pode perceber ao longo do estudo empreendido, apesar da indispensável análise quase-arqueológica dos precedentes jurisprudenciais, é essencialmente no respeito à natureza e na adequada conceituação e delimitação dos institutos jurídicos envolvidos que reside a chave necessária para elucidar esta parte do complexo sistema tributário estruturado (ora com perspicácia, ora com indolência) pelo legislador pátrio. Uma atividade que hoje deve ser feita à luz de princípios gerais de direito e de ética que instruem uma nova ordem normativa constitucionalizada, aberta e estruturalmente coerente. Só através deste exercício é que se percebe que a inadequada definição do objeto da homologação referida no artigo 150 do CTN, implica severas consequências no regime jurídico tributário.

Evidenciada, assim, a importância científica e prática da correta definição

do objeto da homologação aludida, restou também demonstrado que tal só ganha clareza e rigidez científica quando identificado com a atividade de apuração levada a conhecimento do fisco pelo obrigado (homologação da apuração). Nota-se, com isso, a importância de que o STJ supere a Súmula 219 do TFR e renove sua jurisprudência.

Nesse sentido, sendo a Súmula 436 do STJ um reflexo tardio da equivocada tendência de se adotar a tese da homologação do pagamento, a mesma não representa necessariamente um equívoco, mas, apesar das novas dúvidas que pode gerar no contexto jurídico, significa relativo avanço, permitindo, *e.g.*, a concomitância dos prazos de prescrição da declaração ofertada com o de decadência do lançamento de ofício – com o que certamente está colaborando para a segurança jurídica e, por conseguinte, para a paz e valorização dos *contribuintes de consciência tranquila*.

Numa última ponderação, verifica-se que o novel preceito sumular do STJ aproximou os efeitos práticos da tese da homologação do pagamento aos da homologação da apuração, subsistindo, porém, a importância teórica e prática de se distinguir o objeto da homologação. Destaca-se, ademais, a profunda influência da questão sobre a própria coesão das ideias que dão sustentação ao instituto. Na prática, as alterações ocorridas merecem atenção, sobretudo no que toca o fluxo do prazo decadencial do lançamento de ofício de eventuais diferenças apuradas na declaração oferecida e não saldadas pelo contribuinte.

Por fim, é de se crer patente o fato de que, mais do que nunca e cada vez mais, compete ao operador do direito tributário cuidar para que não concorra com o natural e progressivo afastamento entre a ciência jurídica e o dia a dia da sociedade.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARAL, Paulo Adyr Dias do. Confissão em matéria tributária. Seu verdadeiro significado. *Jus navigandi*, n. 2402. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=14227>>. Acesso em: 22 out. 2010.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 9. ed., rev. Rio de Janeiro: Forense, 1977.

BRASIL. Decreto-lei n. 2.124, de 13 de junho de 1984. Altera a legislação do imposto de renda, e dá outras providências. Disponível em: <www.presidencia.gov.br>. Acesso em: 20 set. 2010.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <<http://www.presidencia.gov.br>>. Acesso em: 20 set. 2010a.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental. Processual civil. Tributário. Agravo de instrumento. Art. 544, CPC. ISS. Embargos à execução fiscal. ISS. Decadência do direito de o fisco constituir o crédito tributário. Ocorrência. Artigo 150, §4º, do CTN. Instituição financeira. Serviços bancários. Lista anexa ao Dec.-Lei 406/68. Taxatividade. Analogia. Impossibilidade. Interpretação extensiva. Possibilidade. Recurso repetitivo (RESP nº 1.111.234/PR). Atividade principal e serviços acessórios. Súmula 07 do STJ. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento n. 1.221.742. Agravante Banco Itaú S/A e Agravado Município de São Paulo. Relator Ministro Luiz Fux. 15 de junho de 2010. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 05 ago. 2010b.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Processual civil e tributário. Agravo de instrumento. Débito declarado e não pago. Necessidade de prova pericial e processo administrativo. Cerceamento de defesa. Aumento de alíquota de ICMS inconstitucionalidade. Ausência de prequestionamento. Súmulas n.º 282, do STF. Divergência jurisprudencial não comprovada. Agravo de Instrumento n. 1.184.651. Agravante Rodoviário Veiga Ltda e Agravado Fazenda do Estado de São Paulo. Relator Ministro Luiz Fux. 9 de setembro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 23 fev. 2010c.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 436. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Disponível em <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 29 jun. 2010d.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Embargos de divergência. Execução fiscal. Exceção de pré-executividade. Débito declarado pelo contribuinte e não pago no vencimento. DCTF. Prescrição. Termo inicial. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 658.138. Embargante Pamela Corretora de Seguros S/C Ltda. e Embargado Fazenda Nacional. Relator Ministro José Delgado. 14 de outubro de 2009. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20 set. 2010e.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Execução fiscal. ICM. Débito declarado e não pago. Lançamento por homologação. Recurso Especial n. 9.980-0. Recorrente Fergo S/A – Indústria Mobiliária e Recorrido Fazenda do Estado de São Paulo. Relator Ministro Américo Luz. 08 de abril de 1992. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 20 set. 2010f.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Lançamento com base na declaração do contribuinte. Erro. Impugnação. Possibilidade. Aplicação da regra de que onde a lei não distingue não cabe ao intérprete distinguir. Recurso Especial n. 396.875. Recorrente Fazenda Nacional e Recorrido Tintas Renner S/A. Relator Ministro Luiz Fux. 23 de abril de 2002. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 02 ago. 2010g.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Tributos declarados pelo contribuinte e recolhidos fora de prazo. Denúncia espontânea (CTN, art. 138). Não-caracterização. Agravo Regimental nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 638.069. Agravante Oxford S/A Indústria e Comércio – OSAICO e Agravado Fazenda Nacional. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. 25 de maio de 2005. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br>>. Acesso em: 24 nov. 2010h.

_____. Supremo Tribunal Federal. Imposto sobre circulação de mercadorias. Lançamento por homologação ou autolanzamento. Desnecessidade, neste caso, de procedimento administrativo. Ausência de negativa de vigência à lei federal. Recurso extraordinário não conhecido. Recurso Extraordinário n. 84.995. Recorrente Frigorífico Vale do Tietê S/A e Recorrido Estado de São Paulo. Relator Ministro Bilac Pinto. 25 de março de 1977. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br>>. Acesso em: 20 set. 2010i.

_____. Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul. Apelação cível. Embargos à execução fiscal. Crédito tributário. Lançamento direito. Decadência. Ocorrência. Apelação cível n. 70021513247/2007. Apelante Sudameris Arrendamento Mercantil S/A e Apelado Município de Guíba. Relator Des. Genaro José Baroni Borges. 28 de novembro de 2007. Disponível em <<http://www.tjrs.jus.br>>. Acesso em: 20 set. 2010j.

_____. Tribunal Federal de Recursos. Súmula n. 219. Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. *Vade mecum acadêmico de direito*. 10. ed. São Paulo: Rideel, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 17. ed., São Paulo: Saraiva, 2005.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário aurélio da língua portuguesa*. 2. ed., rev. e ampl., Rio de Janeiro: Nova Fronteira, 1986.

FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *Aspectos controvertidos do lançamento: o regime jurídico da homologação*. Disponível em: <www.sachacalmon.com.br>. Acesso em: 20 set. 2010.

HARADA, Kiyoshi. Lançamento por homologação. Implicações da Súmula 436 do STJ. *Jus navigandi*, n. 2543. Disponível em: <<http://www.jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=15055>>. Acesso em: 29 jul. 2010.

LESSA, Donovan Mazza; FONSECA, Fernando Daniel de Moura. *A homologação das bases tributáveis pelo decurso do prazo decadencial nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação*. Disponível em: <www.sachacalmon.com.br>. Acesso em: 20 set. 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 28. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo: Malheiros, 2007.

_____. Decadência e lançamento por homologação tácita no artigo 150 do CTN. 2004?. In: *Biblioteca digital jurídica – STJ*. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br>>. Acesso em 24 jun. 2009.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Prescrição e decadência em matéria tributária*. Disponível em: <<http://www.hugosegundo.adv.br>>. Acesso em: 04 ago. 2010.

_____. *Processo tributário*, 2. ed., São Paulo: Atlas, 2006.

NEVES, Iêdo Batista. *Vocabulário prático de tecnologia jurídica e de brocardos latinos*. Rio de Janeiro: APM Editora, 1987.

NOGUEIRA, Rui Barbosa. *Curso de direito tributário*. 5. ed. reescr. e atual. São Paulo: Saraiva, 1980.

PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9. ed., rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado – ESMAFE, 2007.

SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, De Plácido e. *Vocabulário jurídico*. v. II. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1967.

TÔRRES, Heleno. *Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elusão tributária*. São Paulo: RT, 2003.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento no direito tributário brasileiro*. 3. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2005.

