



# Revista Jurídica



EDIÇÃO I

2022

## TEMPORALIDADE JURÍDICA DO LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO E APLICABILIDADE DA DECADÊNCIA

LEGAL TIMELINE OF TAX ASSESSMENT AND APPLICABILITY OF DECADENCE

**João Emílio Galinari Bertolucci**

Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Vice-Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/SP - Subseção Tatuapé. Advogado.

[joao@bcfr.com.br](mailto:joao@bcfr.com.br)

<http://lattes.cnpq.br/5063975725526866>

**Adriano Luiz Batista Messias**

Mestre e doutorando em Direito Tributário pela PUC/SP. Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP. Professor de especialização em Direito Tributário da COGEAE-PUC/SP. Professor assistente de mestrado e orientador de monografias na PUC/SP e no IBET – Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. Membro do grupo de estudos do Professor Paulo de Barros Carvalho e do IBET Florianópolis, SC, e da Comissão Comissão de Direito Tributário da OAB/SP - Subseção Tatuapé. Advogado.

[adriano.messias1@hotmail.com](mailto:adriano.messias1@hotmail.com)

<http://lattes.cnpq.br/4073892418990622>

**Resumo:** A realidade jurídica é constituída pela língua jurídica. O Direito se trata de objeto cultural linguístico que constrói a sua própria realidade, dentro de fundamentos que compõem a unidade do sistema, criando obrigações, proibições e permissões voltadas à regulação da conduta humana. Neste contexto, e adotando-se ao recorte metodológico do ramo didaticamente autônomo do Direito Tributário, o direito prescreve como devem ser a constituição do crédito tributário, os elementos da obrigação tributária e, ainda, quais são as causas que acarretam a extinção do laço obrigacional. Considerações desse jaez nos permite a incursão em um modo específico de extinção das obrigações tributárias: a decadência. Utilizando-se do método empírico-dialético, por meio de pesquisas bibliográficas, o presente artigo tem como missão desvelar a relação entre os aspectos da decadência e os modos de lançamentos tributários, explanando como se opera o instituto em cada caso.

**Palavras-chave:** Decadência; Obrigação tributária; Lançamento.

**Abstract:** The legal reality is constituted by the legal language. Law is a linguistic cultural object that builds its own reality, within foundations that make up the unity of the system, creating obligations, prohibitions and permissions aimed at regulating human conduct. In this context, and adopting the methodological outline of the didactically autonomous branch of Tax Law, the law prescribes how the constitution of the tax credit should be, the elements of the tax obligation and, also, what are the causes that lead to the extinction of the obligational bond. Considerations of this nature allow us to incur in a specific way of extinguishing tax obligations: decay. Using the empirical-dialectical method, through bibliographical research, this article has the mission to reveal the relationship between the aspects of decadence and the modes of tax assessments, explaining how the institute operates in each case.

**Keywords:** Decadence; Tax obligation; Tax release.

## INTRODUÇÃO

O Direito se trata de um objeto cultural que se materializa na forma idiomática escrita, sendo um instrumento de intervenção social, e não de intervenção no mundo físico, pois consiste em linguagem prescritiva que toma como objeto a linguagem social, a fim de manipulá-la. A imposição de formas normativas ao comportamento social somente é possível através de um processo comunicacional, com a produção de linguagem própria, que é a linguagem das normas. O Direito, para cumprir sua finalidade de alterar a conduta humana visando solucionar conflitos, necessita estabelecer uma comunicação que, por sua vez, impõe uma linguagem. Sendo o direito linguagem, sua manifestação se dá através da palavra, sobretudo em textos, sendo um sistema de comunicação cuja função pragmática é organizar a convivência humana mediante, basicamente, a regulação das ações, através do reconhecimento dos dados brutos do mundo dos acontecimentos sociais cujo acesso se dá por meio de seu sistema de referência.

O Direito, sendo objeto elaborado pelo ser humano, consubstancia-se em um conjunto de normas que tipificam diversos fatos que ensejam na produção de outras normas, num movimento empírico-dialético contínuo, dentro do universo social cuja finalidade é disciplinar as condutas nas relações inter-humanas, modalizadas deonticamente<sup>1</sup> no seio de relações jurídicas intersubjetivas e individualizadas. As relações jurídicas são formadas por dois sujeitos, ou seja, aquele detentor do direito subjetivo de exigir uma prestação (sujeito ativo) e outro encarregado de cumpri-la (sujeito passivo), na hipótese de ocorrência de um fato típico previsto no antecedente da proposição normativa, e, ainda, um objeto. Desaparecendo seus elementos de integração, e as relações que os unem, desaparece a figura obrigacional dos liames jurídicos que fazem surgir direitos e deveres correlatos. As relações de tempo e espaço consubstanciam-se, assim, as condições de possibilidade dos objetos tratados pelo Direito, que constrói linguisticamente sua própria realidade, através de comandos prescritivos veiculados por normas jurídicas.

Conforme previsão contida no artigo 156, do Código Tributário Nacional<sup>2</sup>, o legislador sistematizou a disciplina jurídica em torno do conceito de extinção do crédito tributário, mas na realidade a matéria diz respeito à extinção da obrigação tributária.

---

<sup>1</sup> Na Lógica Proposicional Deontica, os modais são proibido, permitido e obrigatório.

<sup>2</sup> Art. 156 - Extinguem o crédito tributário: I - o pagamento; II - a compensação; III - a transação; IV - a remissão; V - a prescrição e a decadência; VI - a conversão de depósito em renda; VII - o pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no Art. 150 e seus parágrafos § 1 e § 4; VIII - a consignação em pagamento, nos termos do disposto no § 2 do artigo 164; IX - a decisão administrativa irreformável, assim entendida a definitiva na órbita administrativa, que não mais possa ser objeto de ação anulatória; X - a decisão

A extinção do crédito tributário se dá com o rompimento de um dos vínculos da obrigação, com a desconstituição do fato jurídico motivador, ou da linguagem que os constitui (da norma individual e concreta). Neste sentido, a extinção do crédito é concomitante ao desaparecimento do vínculo obrigacional.

A decadência tem previsão nos artigos 173 e 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, tratando-se de fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não exercício durante certo lapso de tempo, ou seja, faz desaparecer o direito subjetivo de exigir a prestação tributária e, em contrapartida, também se extingue o débito do sujeito passivo, desintegrando-se o laço obrigacional.

A prescrição, por sua vez, prevista no artigo 174, do Código Tributário Nacional, consiste no fato jurídico advindo da fluência do período de tempo sem que o titular do sujeito subjetivo deduza sua pretensão pelo instrumento processual próprio. Com o perecimento do direito à ação de cobrança, perde o credor os meios jurídicos para compelir o sujeito passivo à satisfação do débito, ou seja, retira a capacidade potencial de desencadeamento do aparelho coativo do Estado para ver respeitado o direito subjetivo que tem (ou tinha) titularidade o sujeito ativo.

Contudo, em atenção ao recorte metodológico que propomos, com vistas ao isolamento do objeto de que trata o presente artigo, nos deteremos numa específica modalidade de extinção da obrigação tributária, qual seja, a decadência. Através de incursões bibliográficas, sob os auspícios de uma proposta interpretativa constructivista, este trabalho percorrerá o caminho da definição de conceito do instituto, sua correlação com a constituição do crédito tributário e sua aplicabilidade às modalidades de extinção da obrigação fiscal.

## **1. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE DECADÊNCIA NO ÂMBITO DO DIREITO TRIBUTÁRIO**

Os nomes são palavras tomadas para designar indivíduos e seus atributos, num determinado contexto de comunicação, um nome geral é susceptível de ser aplicado, num mesmo sentido, a um número indefinido de coisas, denotando uma classe de objetos que apresentam o mesmo atributo – propriedade que certo objeto manifesta. Todo nome cuja significação está constituída de atributos é, em potencial, o nome de um número indefinido de objetos. Todo nome, geral ou individual, cria uma classe de objetos, com seus atributos peculiares. Classe é a extensão de um conceito geral ou universal (CARVALHO, 2013a, pp.

---

judicial passada em julgado; XI - a dação em pagamento em bens imóveis, na forma e condições estabelecidas em lei.

116-124).

A “definição” consiste na operação de explicação que permite isolar o objeto, erguer barreiras, ou limites, que lhe conferem unidade em meio à heterogeneidade do mundo. Trata-se de operação lógica em que a consciência se vale para restringir a atenção apenas aos objetos que se pretende lidar.

Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2013a, p. 120) nos ensina que “definir é operação lógica demarcatória dos limites, das fronteiras, dos lindes que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito. Com a definição, outorgamos à ideia sua identidade, que há de ser respeitada do início ao fim do discurso”.

A classificação e a definição, como operações lógicas, complicam-se: ao assumir uma postura consciente ante o mundo, pressupõe o esforço de recortá-lo, classificando as experiências e definindo objetos.

Para cada ideia, atribuímos um nome, um termo que a represente numa instância física, para que possamos usar e mencionar essa noção em meio a um discurso qualquer. A expressão “definição” padece da ambiguidade processo-produto, ora aludindo ao processo (operação lógica demarcatória de limites que isolam o campo de irradiação semântica de uma ideia, noção ou conceito), ora aludindo ao enunciado encarregado de documentar a realização de tal operação lógica e registrar essa identidade do conceito. Nesta segunda acepção costuma-se exprimir sob a forma alética clássica, sujeito é predicado -  $S(p)$  – onde o termo a ser definido (*definiendum*) ocupa a posição de sujeito, e o elemento definitório (*definiens*) que registra o corte realizado para isolar o objeto perfazem o papel de predicado.

Assim como a classe não se confunde com os indivíduos que a integram, também as definições não se devem confundir com os elementos que se pretendem definir: aquilo que se define são os conceitos, nunca coisas-em-si. A definição, mesmo buscando a denotação exaustiva dos elementos de uma classe, nunca perde seu *status* de representação. Ensina Lucas Galvão de Britto (BRITTO, 2017, p. 90):

“Num subdomínio como o das normas tributárias, que se fia intensamente na ideia de subsunção como fundamento à incidência de suas normas, assume especial relevância a exegese a respeito da “definição, conteúdo e alcance” dos conceitos legais. De fato, não se pode realizar a operação lógica de subsunção se, antes, não se compreender como os vários enunciados jurídicos se concatenam para enunciar o conjunto de propriedades que um elemento deve apresentar para se quadrar ao conceito normativo”.

No âmbito do Direito Tributário, a decadência consiste no fenômeno pelo qual o Fisco perde o direito, por inação, de constituir o crédito tributário através do lançamento. Referido

efeito decorre, em suma, da necessidade de garantia da segurança jurídica, no sentido da inexistência de direito que não se esgote no tempo.

Nos dizeres de Renata Elaine Silva Ricetti Marques (MARQUES, 2020, p. 143) ao comentar os efeitos da decadência:

“A análise da decadência e da prescrição nas hipóteses de extinção do crédito tributário será objeto de estudo mais aprofundado no item 6.2, momento em que serão verificadas todas as hipóteses elencadas no art. 156 do CTN. O exame, neste momento, será restritivo ao efeito peculiar atribuído aos institutos – extinção do crédito tributário – pelo art. 156 do CTN, que é um dos mais importantes em relação ao tema decadência e prescrição. Efeito este (extintivo) que decorre dos conceitos de decadência e de prescrição como institutos que delimitam o tempo da constituição e da exigibilidade do crédito tributário, em que extraímos duas consequências lógicas: (i) o fim do tempo no direito interfere na aplicação norma de competência administrativa de constituir e exigir o crédito; (ii) a não aplicação da norma de competência administrativa atribui o efeito extintivo do crédito. Com o efeito extintivo o crédito tributário deixa de existir, desaparece, perde a juridicidade, deixando de ser crédito tributário. Como bem lembrou Eurico Marcos Diniz de Santi, o crédito deixando de pertencer ao Direito: “Tais créditos perderam sua juridicidade. Não pertencem mais ao Direito. E, portanto, não são mais exigíveis.”

E quanto ao conceito, eis sua definição (MARQUES, 2020, p. 144):

“Decadência é o nome jurídico que se dá ao fenômeno temporal que aplica o fim do tempo do direito, disciplinando o tempo da constituição do crédito. A decadência restringe a aplicação de um direito, qual seja, de constituir o crédito tributário, isto é, da atuação da norma de competência administrativa de constituição, de nascimento do direito. Caso esse procedimento não seja realizado dentro do limite temporal, por meio de linguagem competente, deixa de ser tributo, extingue-se, perde a juridicidade.”

A decadência é considerada norma geral e abstrata que opera efeitos sobre uma norma individual e concreta, tanto assim, que a decadência é uma das hipóteses de extinção do crédito tributário, prescritas pelo artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. Contudo, a expressão adotada pelo Código merece análise detida.

## **2. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO E MODALIDADES DE LANÇAMENTO**

A fenomenologia da incidência tributária consiste no quadramento do fato jurídico tributário (fato relatado em linguagem competente) que tenha identidade com a hipótese da norma jurídica tributária, que tem como consequente a instalação da relação jurídica tributária.

Para nos imiscuirmos na constituição do crédito tributário e correlata obrigação tributária, imprescindível a noção de relação jurídico-tributária. Na lição de Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2012, p. 263):

“a obrigação tributária, enquanto relação jurídica de cunho patrimonial, envolvendo um sujeito ativo, titular do direito subjetivo de exigir a prestação, e um sujeito passivo, cometido do dever de cumpri-la, é nexu lógico que se instala a contar de um enunciado factual, situado no consequente da u’ a norma individual e concreta, juntamente com a constituição do fato jurídico tributário descrito no suposto da mesma norma. A edição dessa regra, como norma válida no sistema positivo, tem o condão de introduzir no ordenamento dois fatos: o fato jurídico tributário (fato gerador) e o fato relacional que conhecemos por ‘relação jurídica tributária’”.

Assim, a relação jurídica tributária decorre imediatamente do fato jurídico tributário através da formalização em linguagem própria (linguagem competente), ocorrendo, assim, a expedição de norma individual e concreta onde estará definido o direito subjetivo do sujeito ativo de exigir a prestação do sujeito passivo (objeto da relação jurídica tributária), fazendo surgir a obrigação tributária e o crédito tributário.

Relação jurídica tributária consiste no vínculo abstrato em que, por imputação normativa, uma pessoa tem o direito subjetivo de exigir de outra o cumprimento de certa prestação. É, portanto, bilateral, irreflexiva e assimétrica, podendo ser patrimonial ou não. Caso tenha por objeto o pagamento de tributo (sentido estrito), consistirá em obrigação tributária. Caso não tenha objeto o pagamento (sentido amplo), traduzir-se-á em dever instrumental necessário à operatividade da tributação, ou seja, dever de fazer ou não fazer.

O crédito decorre da obrigação tributária e tem a mesma natureza desta. Só com o surgimento da obrigação tributária (que se dá com a ocorrência do fato jurídico tributário, ou seja, fato devidamente vertido em linguagem competente) pode o Fisco exigir o pagamento do tributo.

O crédito tributário, por seu turno, consiste no vínculo jurídico, de natureza obrigacional, por força do qual o sujeito ativo pode exigir do contribuinte ou responsável (sujeito passivo), o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária objeto da relação obrigacional. A obrigação tributária não é afetada por nenhuma circunstância capaz de modificar o crédito tributário, sua extensão, seus efeitos ou as garantias e privilégios a ele atribuídos, ou excluir sua exigibilidade. Assim, o direito de crédito pode ser tratado como o direito subjetivo que o sujeito ativo tem para exigir a prestação.

Depois de constituído, somente através de linguagem competente, ou seja, a expedição de outra norma, o crédito tributário poderá ser modificado, extinto, suspenso ou excluído.

Não haverá obrigação tributária sem o crédito tributário, sendo, assim, indissociáveis. Onde houver a referência a um crédito, pressupõe-se a existência de uma obrigação e, onde houver referência a uma obrigação, pressupõe-se a existência de um crédito.

A obrigação tributária somente se instaura com sujeito passivo que integre a ocorrência típica, direta ou indiretamente ligado ao objeto da relação jurídica tributária, ressaltando que o

legislador tributário não pode refugir dos limites constitucionais de sua competência. A obrigação possui como componentes: sujeito ativo, direito subjetivo (crédito), sujeito passivo, dever jurídico (débito) e objeto prestacional (conduta exigida).

A experiência da realidade jurídica demonstra que, no campo dos tributos, é o administrado quem produz a norma jurídico-tributária individual e concreta, individualizando o evento tributário, constituindo-o como fato tributário e estrutura, denotativamente, todos os elementos da relação jurídica dos tributos: a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre, pelo fenômeno da causalidade jurídica. Terá que seguir os comandos da lei, implementando os deveres instrumentais específicos para estruturar a norma individual e concreta que lhe corresponda expedir: somente assim poderá pagar aquilo que acredita ser devido ao fisco, a título de tributo. O ato de homologação exercido pela Fazenda “extinguindo definitivamente o débito tributário” se trata de ato de fiscalização em que o Estado verifica o procedimento do particular, manifestando-se expressa ou tacitamente sobre ele. O ato de homologação não dá caráter de lançamento à atividade realizada pelo sujeito passivo, pois na circunstância de não reconhecer os atos praticados, os agentes do poder tributante instauram, imediatamente, o “procedimento de lançamento”, ou seja, elaboram lançamento substitutivo daquele ato do contribuinte (CARVALHO, 2013, pp. 403-405).

A noção de fato jurídico tributário, localizado no antecedente de uma norma individual e concreta, pode ser a do ato de lançamento como a de ato exarado pelo sujeito passivo a quem a lei outorgou a devida competência. A incidência tributária é sinônimo de “aplicação” da norma jurídica a um caso concreto feita em linguagem competente por uma autoridade, no processo de positivação do direito. Noutras palavras, nega-se aqui a aplicação clássica do conceito de incidência.

Considerações desse jaez permitem afirmar que, como a incidência equipara-se à aplicação da norma jurídica, no relato dos eventos do mundo real-social, descritos no antecedente das normas gerais e abstratas, mediante emprego de linguagem competente e das relações jurídicas prescritas no conseqüente das mesmas regras. Assim, aplicar uma norma é fazê-la incidir na situação por ela juridicizada. A incidência tributária consiste na aplicação da lei em vigor a todos os “fatos geradores” que vierem a acontecer no seu campo territorial, respeitando-se a disposição contida no artigo 5º, XXXVI, da Constituição Federal. Consiste, portanto, na ação humana de aplicação do Direito em sua própria produção, mediante a extração do fundamento de validade de regras superiores para a edição de regras cada vez mais individualizadas.

Ressalte-se que o critério temporal da hipótese tributária consiste na revelação do marco

de tempo em que se dá por ocorrido o fato, ou seja, permite identificar, com exatidão, o momento da ocorrência do evento a ser promovido à categoria de fato jurídico. Assim, assinala o momento em que se instala a relação jurídica na qual o sujeito passivo tem o dever jurídico de cumprir a obrigação tributária e o sujeito ativo tem o direito subjetivo de receber a prestação pecuniária que lhe é devida. Este critério tem a função direta de identificar, precisamente, o momento de acontecimento do evento; e função indireta de identificar as regras vigentes a serem aplicadas a partir do acontecimento do evento (MESSIAS, 2020, p. 200).

Há, contudo, confusão doutrinária entre “fato gerador” e critério temporal da hipótese. Fixando a premissa de que fato consiste no elemento linguístico capaz de organizar uma situação existencial como realidade, o tempo *do* fato consiste no instante de constituição do enunciado denotativo na hipótese de norma individual e concreta, indicando os efeitos constitutivos e declaratórios do fato, guardando relação com a legislação processual. Por outro lado, o tempo *no* fato trata-se do momento de ocorrência do evento – assinala os efeitos declaratórios do enunciado denotativo, guardando relação com a legislação material, conforme artigo 144, do Código Tributário Nacional<sup>3</sup>.

Nesta linha de raciocínio, o tempo *do* fato será necessariamente posterior ao tempo *no* fato. As regras materiais são as do lugar no fato (eficácia declaratória) e as procedimentais para a sua constituição são as do lugar do fato. O momento da constituição do fato não se confunde com o momento da ocorrência do evento. É certo que o instante da constituição do fato faz nascer a obrigação tributária por força da implicação. O critério temporal é revelador do marco de tempo em que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e obrigações.

Nos artigos 147 a 150, cuida a Lei n. 5.172/66 das modalidades de lançamento. Acolheu três: a) lançamento direto, ou por ofício; b) misto, ou por declaração; e c) por homologação. A tricotomia se individualiza no índice de colaboração do administrado, com vistas à celebração do ato: na primeira hipótese, a participação seria inexistente, pois todas as providências são tomadas pela Administração; na segunda, colaboram ambas as partes; na última, quase todo trabalho é do contribuinte, limitando-se o fisco a homologar os atos por ele praticados. Contudo, o lançamento é ato administrativo, e a classificação do Código Tributário revela as singularidades procedimentais, que não se constituem na essência do lançamento.

O lançamento traduzir-se-á em norma válida e, portanto, será definitivo. Assim, somente outra norma poderá invalidá-lo, cujo fundamento legal é o artigo 142 e o artigo 149, ambos do

---

<sup>3</sup> “Art. 144 – 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”.

Código Tributário Nacional. Consoante a definição de conceito dada por Paulo da Barros Carvalho (CARVALHO, 2013b, p. 512):

“lançamento tributário é o ato jurídico administrativo, da categoria dos simples, constitutivos e vinculados, mediante o qual se insere na ordem jurídica brasileira uma norma individual e concreta, que tem como antecedente o fato jurídico tributário e, como consequente, a formalização do vínculo obrigacional, pela individualização dos sujeitos ativo e passivo, a determinação do objeto da prestação, formada pela base de cálculo e correspondente alíquota, bem como estabelecimento dos termos espaço-temporais em que o crédito será exigido.”

O crédito tributário constitui-se através da construção de linguagem, produzida pelo agente competente consoante a estipulação legal. Os fatos jurídicos, entre eles o lançamento tributário, são formações linguísticas, nas quais uma norma individual e concreta é posta na ordem jurídica, através do veículo introdutor ato de lançamento (regra geral e concreta).

Segundo a teoria tradicional, seus elementos estruturais consistem: a) motivo ou pressuposto, ou seja, realização do “evento” do qual tem notícia a Administração, não consistindo, ainda, fato jurídico tributário; b) agente competente, que é o funcionário indicado pela lei para o exercício de tal função; c) forma, que consiste na organização de linguagem que a lei definiu como adequada para o tributo; d) conteúdo ou objeto, ou seja, norma individual e concreta inserida no ordenamento pelo ato de lançamento; e e) finalidade, que consiste no objetivo de tornar juridicamente possível o exercício do direito subjetivo à prestação tributária.

Celso Antônio Bandeira de Mello (MELLO, 1980, p. 42) adota configuração distinta, que permite examinar a regularidade do lançamento através dos seguintes pressupostos: a) pressuposto objetivo: a razão de ser, o motivo que justifica a celebração do ato; b) pressuposto subjetivo: o agente competente para expedi-lo; c) pressuposto teleológico: a finalidade que o ato procura alcançar ou o bem jurídico pretendido pelo Estado; d) pressuposto procedimental: conjunto de atos organicamente previstos para que possa surgir o ato final; e) pressuposto causal: a causa, como correlação lógica entre o motivo e o conteúdo, em função da finalidade do ato; e f) pressuposto formalístico: o modo específico estabelecido para sua exteriorização ou as singularidades formais que o ato deve estar revestido.

Assim, o lançamento possui presunção de legitimidade *juris tantum* e, a partir da regular notificação, presunção de exigibilidade. Não se reveste de presunção de imperatividade, pois não decorre da “vontade” da Administração, mas de previsão legal e, também, não possui presunção de excoutoriedade, pois necessária a presença do Estado-juiz para sua execução ou, ainda, decisão administrativa irreformável.

É lançamento o processo de determinação, pelo sujeito passivo, com apuração da dívida tributária, como é lançamento, também, a norma individual e concreta posta no sistema com a expedição do “ato de lançamento” (CARVALHO, 2013b, p. 517).

O chamado “autolancamento”, portanto, constitui espécie de lançamento, consistindo em expediente de iniciativa do particular para imitar no sistema do direito posto a norma individual e concreta que tipificará o evento tributário, convertendo em fato jurídico tributário, firmando, assim, em linguagem competente a relação jurídico-tributária, fundamentando-se pelos artigos 146, III, b, da Constituição Federal e 150, do Código Tributário Nacional.

Imprópria a nomenclatura de “lançamento por homologação”, pois o contribuinte não se sub-roga na função administrativa de lançar, mas executa, por imposição legal, atos materiais que conduzem à eficácia desta função administrativa. Valem, a respeito, as seguintes anotações de Estevão Horvath (HORVATH, 2010, p. 79):

“O ‘autolancamento’ é ato, ou conjunto de atos do particular, que, materialmente, tem o mesmo conteúdo do lançamento, mas não pode produzir os efeitos próprios deste – uma vez que não provém da Administração – a não ser mediante uma ficção jurídica, ou equiparação ao ato de lançamento, o que ocorrerá no caso de ser confirmado (o autolancamento) pela Administração, expressamente, ou pelo decurso de tempo apto a provocar os efeitos do silêncio positivo do Fisco”.

O lançamento pode ser aludido como norma, procedimento ou ato. Como norma, para reduzir as complexidades de referência aos dispositivos que regulam o procedimento para a produção do ato; como procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei; e como ato, resultante da atividade desenvolvida no curso do procedimento. Neste sentido, há unidades normativas que o mencionam, instituem o regime procedimental para sua produção e o contemplam como ato jurídico-administrativo.

Ora, não poderá haver ato de lançamento sem que o procedimento tenha sido implementado, bem como, não haverá ato nem procedimento sem que uma regra do direito positivo estabeleça seus termos.

Alberto Xavier (XAVIER, 2001, p. 44) entende que “o artigo 142 do Código Tributário Nacional incorre em sério equívoco ao caracterizar o lançamento como procedimento administrativo, quando na realidade este instituto assume um caráter de ato jurídico, mais precisamente o ato administrativo que aquele procedimento visa preparar”.

Neste sentido, o lançamento não corresponde a um procedimento, e sim a um ato administrativo, que é posterior a um procedimento, ou seja, mesmo que no ato administrativo haja a necessidade de existir procedimentos anteriores ou até mesmo posteriores, o lançamento continua sendo ato administrativo.

Quanto ao lançamento de ofício, ensina-nos Maria Rita Ferragut (FERRAGUT, 2005, p. 319):

“lançamento de ofício é aquele realizado pela própria Administração Pública, com pouca ou nenhuma participação do contribuinte. A partir da análise do artigo 149 e incisos do CTN podemos considerar que o lançamento de ofício é cabível: (i) quando a lei eleger essa espécie de procedimento; (ii) quando o sujeito passivo tiver descumprido seu dever legal de prestar declarações que lhe competia, ou tiver prestado-as de forma insatisfatória; e (iii) quando se comprovar que o sujeito passivo agiu com fraude, dolo ou simulação com relação às declarações outrora prestadas ou que deveriam ter sido prestadas”.

Entende-se ser possível haver lançamento sem qualquer procedimento que o anteceda, considerando o conjunto orgânico de atos jurídicos e materiais, voltados a expressar a finalidade do ato. Se a autoridade lançadora tiver em mãos todos os dados relativos à ocorrência do fato jurídico tributário e à identificação do sujeito passivo, haverá condições suficientes para celebrar o ato jurídico administrativo do lançamento, independentemente de quaisquer providências suplementares.

O ato administrativo do lançamento será nulo, de pleno direito, se a ocorrência de fato jurídico tributário, ou qualquer motivo nele inscrito, inexistiu; se for indicado sujeito passivo diferente daquele que deve integrar a obrigação tributária, ou se lavrado antes do final do prazo legalmente estabelecido para o contribuinte apresentar sua declaração. A nulidade requer vício profundo, cujos efeitos são *ex tunc*, retroagindo linguisticamente à data do correspondente evento. A anulação pressupõe invalidade iminente, que necessita comprovação, em procedimento contraditório, cujos efeitos são *ex nunc*. Atos irregulares, assim considerados como pequenos vícios que, por irrelevantes, não justificam a anulação do ato, como por exemplo, o nome do contribuinte, ainda que permitindo a identificação, não está corretamente consignado: nestes casos a ordem jurídica admite a retificação pela Administração, em obséquio ao princípio da economia do procedimento. Há ocasiões em que o lançamento sofre alterações que agravam a exigência anteriormente formalizada, sendo assegurado ao interessado o direito de impugnar a pretensão tributária consubstanciada no ato do lançamento. A alterabilidade está prevista nos artigos 145, e 149, do Código Tributário Nacional. Quando a Administração e o administrado discutem sobre o índice de procedência legal do lançamento efetuado, em processo administrativo, a decisão administrativa de primeiro grau, proferida pelo Delegado de Julgamento da Receita Federal (em tributos da União), é ato que exerce controle de legalidade sobre o ato de lançamento, e a deliberação do órgão colegiado – Conselho de Contribuintes – controla a legalidade do ato exarado em primeiro grau, e o tema pode ser objeto de liberação na Câmara Superior, que controlará a legalidade do acórdão prolatado na instância inferior,

encerrando-se o contraditório, e, se for o caso, encaminha-se para o derradeiro e importantíssimo ato de apuração e inscrição da dívida tributária, exercitado pelo Procurador da Fazenda Nacional, sendo a última oportunidade de verificação da legalidade do lançamento. Nos dizeres de Paulo de Barro Carvalho (CARVALHO, 2013a, p. 402):

“O direito positivo estabelece prazo definitivo para que a entidade tributante proceda à formalização dos créditos a que tem direito. Dentro desse período e, ao controlar a conduta dos seus supostos contribuintes, estará habilitada a formalizar as exigências que bem lhe aprouverem, celebrando os respectivos atos de lançamento tributário”.

A autoridade administrativa não está autorizada a majorar a pretensão tributária com base na mudança de critério jurídico, ou seja, formular exigência segundo determinado critério e, posteriormente, rever a orientação, para efeito de modificá-la; mas pode fazê-lo provando haver erro de fato<sup>4</sup>.

Assim, o lançamento de ofício (ou direto) é expedido na cobrança de tributos que seguem essa modalidade de lançamento originalmente e pode aparecer, de forma acidental, na cobrança de tributos sujeitos ao “lançamento por homologação” ou “por declaração”, nas hipóteses em que o sujeito passivo tiver descumprido seu dever legal de prestar declarações que lhe competia, ou quando tal prestação de informações tiver sido feita insatisfatoriamente; e quando se comprovar que o sujeito passivo agiu com fraude, dolo ou simulação com relação às declarações outrora prestadas ou que deveriam ter sido prestadas.

Em tempo: a definição do conceito de lançamento contida no artigo 142, do CTN, traz a confusão entre o lançamento tributário e a aplicação de penalidade cabível. Entendo, contudo, que o lançamento é ato de aplicação da norma tributária a um caso concreto, de natureza diversa do ato administrativo de aplicação de penalidade.

O lançamento não diz respeito, tão somente, ao caráter descritivo do conceito, tratando-se de um processo de subsunção.

Comunga-se do entendimento de Fabiana Del Padre Tomé (TOMÉ, 2016, p. 320), no sentido de que o lançamento tributário designa ato administrativo, ação concreta estática, por consistir no enunciado normativo mediante o qual se realiza a incidência tributária, fazendo nascer o fato jurídico e a obrigação de pagar o tributo, tratando-se de relação de controle de legalidade, implementado mediante processo administrativo tributário. Reafirma-se a premissa de que o lançamento, como ato, possui relação indissociável com o procedimento e a norma.

---

<sup>4</sup> Art. 146. A modificação introduzida, de ofício ou em consequência de decisão administrativa ou judicial, nos critérios jurídicos adotados pela autoridade administrativa no exercício do lançamento somente pode ser efetivada, em relação a um mesmo sujeito passivo, quanto a fato gerador ocorrido posteriormente à sua introdução.

A eficácia constitutiva do lançamento caracteriza-se pelo nascimento da obrigação tributária e o crédito tributário com o advento do lançamento, e não propriamente com a ocorrência do evento tributário, em exegese ao artigo 142, do Código Tributário Nacional. Neste sentido, o lançamento altera o *status* da relação jurídica tributária e, assim, possui eficácia constitutiva.

A eficácia declaratória, por sua vez, diz respeito à formalização do evento que dará ensejo ao nascimento da obrigação e o crédito tributário. Neste sentido, o fato, ao ser vertido em linguagem competente (lançamento), constitui fato jurídico tributário, revestindo-lhe da certeza e liquidez que lhe garante exigibilidade, em alusão ao artigo 113, § 1º, do Código Tributário Nacional.

Entendo que tal distinção não tem relevância prática, pois o lançamento possui eficácia declaratória do evento eleito a fato jurídico tributário e possui eficácia constitutiva da obrigação tributária e do crédito tributário.

Nosso direito positivo consagrou a teoria declarativista do lançamento, ou seja, restringe-se ao ato administrativo que não passa do instrumento jurídico que confere liquidez e certeza ao tributo, que lhe é lógica e cronologicamente anterior, que nasce com a ocorrência do fato jurídico tributário (CARRAZZA, 2010, pp. 286-287). Tal natureza declaratória do lançamento diz respeito ao evento tributário, ou seja, ao reconhecer uma obrigação tributária já surgida, quantifica-a e personaliza-a.

Embora não altere o regime jurídico do tributo, do lançamento decorrem efeitos, ao criar uma nova situação jurídica relevante para o Direito. Neste diapasão, o lançamento dá efeitos jurídicos, dentre os quais destaca-se a exigibilidade, à obrigação tributária. Assim, o lançamento tem eficácia constitutiva do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária.

Tratar-se-á homologação expressa o ato administrativo, inerente ao exercício do controle administrativo, que atesta a extinção do crédito tributário realizada pelo pagamento “antecipado” do contribuinte e insere no sistema uma norma impeditiva de novo lançamento em relação àquele fato jurídico. Consistirá homologação tácita o fato jurídico do silêncio, ou seja, decadência do direito de lançar de ofício, contada da data de ocorrência do fato jurídico tributário, pressupondo a existência de pagamento.

Como o contribuinte não se sub-roga na função administrativa de lançar, mas executa, por imposição legal, atos materiais que conduzem à eficácia desta função administrativa, não há que se falar em “lançamento por homologação”, pois não se trata de verdadeiro lançamento, mas ato praticado pelo contribuinte ou terceiro que, em cumprimento à lei, apura o *quantum*

*debeatur*. A homologação consiste, portanto, em ato administrativo que atesta a regularidade formal do comportamento do contribuinte ou do terceiro.

O que se homologa, portanto, é o pagamento efetuado antecipadamente em conjunto com as providências relativas ao lançamento (norma individual e concreta posta pelo contribuinte), em correlação lógica. Por exemplo, a verificação das notas fiscais, livros de escrituração das notas fiscais [entrada/saída], registro de apuração do ICMS, a guia de informação e apuração do ICMS [GIA], e a guia de arrecadação do ICMS [GARE], se constituem de elementos necessários a procedimento fiscalizatório tendente a afirmar ou infirmar a norma individual e concreta introduzida pelo lançamento.

### **3. EXTINÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA PELA DECADÊNCIA E CORRELAÇÃO COM O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO**

Como já expusemos alhures, as relações jurídicas são formadas por dois sujeitos, ou seja, aquele detentor do direito subjetivo de exigir uma prestação (sujeito ativo) e outro encarregado de cumpri-la (sujeito passivo), na hipótese de ocorrência de um fato típico previsto no antecedente da proposição normativa, e, ainda, um objeto. Desaparecendo seus elementos de integração, e as relações que os unem, desaparece a figura obrigacional dos liames jurídicos que fazem surgir direitos e deveres correlatos. Neste sentido, dispõe Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2013b, pp. 546-547) acerca das possibilidades teóricas de extinção das relações jurídicas, pelo desaparecimento de seus elementos integrativos:

“Decompõe-se a figura obrigacional que reproduzimos:

- a) Pelo desaparecimento do sujeito ativo;
- b) Pelo desaparecimento do sujeito passivo;
- c) Pelo desaparecimento do objeto;
- d) Pelo desaparecimento do direito subjetivo de que é titular o sujeito pretensor, que equivale à desaparecimento do crédito;
- e) Pelo desaparecimento do dever jurídico cometido ao sujeito passivo, que equivale à desaparecimento do débito.”

Entende-se que o legislador sistematizou a disciplina jurídica em torno do conceito de extinção do crédito tributário, mas na realidade interpreto que a matéria diz respeito, na realidade, à extinção da obrigação tributária. A extinção do crédito tributário se dá com o rompimento de um dos vínculos da obrigação, com a desconstituição do fato jurídico motivador, ou da linguagem que os constitui (da norma individual e concreta). Neste sentido, a extinção do crédito é concomitante ao desaparecimento do vínculo obrigacional.

Para Roque Antonio Carrazza (CARRAZZA, 2010, pp. 338-339), a causa extintiva da obrigação tributária é o ato ou fato a que a lei atribui efeito de liberar o sujeito passivo do liame abstrato que o prendia ao sujeito ativo desde a ocorrência do fato impositivo. Neste contexto, as causas extintivas do crédito tributário fulminam, ao serem verificadas, o estado de sujeição em que se encontrava o contribuinte frente ao Fisco, impedindo que o contribuinte seja molestado pela Administração Fazendária com a cobrança da exação, que, afinal, não mais existe.

Realizando o recorte metodológico proposto no presente artigo, voltaremos nossa atenção à uma específica modalidade de extinção da obrigação tributária: a decadência. O fenômeno da decadência atinge o direito de constituição do crédito tributário, constituição que se opera pelo ato do lançamento tributário, que necessita ser desvelado para que possamos chegar às conclusões sobre como se opera sua incidência. Tal providência, assim, é necessária a fim de que se reduzam complexidades.

Pela teoria da fenomenologia da incidência, é a ocorrência do fato jurídico tributário que atrai a imediata incidência da norma tributária posta, pelo preenchimento dos elementos da regra-matriz de incidência tributária. A incidência, assim, traz o surgimento da obrigação tributária, que, entretanto, nesse momento, não possui eficácia contra o administrado. A referida eficácia somente tomará corpo a partir do momento em que a “ocorrência no mundo fenomênico” seja “qualificada”, ou em outras palavras, quando a ocorrência se revestir de linguagem pertinente aos atos jurídicos. Repise-se, assim, que para constituir o crédito a Autoridade Tributária deve realizar atividade específica no plano concreto, denominada lançamento tributário, que vem prescrita pelo artigo 142, do Código Tributário Nacional<sup>5</sup>.

A par de que o lançamento não seja o principal mote deste artigo, é de se esclarecer que sobre ele teremos que nos estender pouco mais, sem jamais esgotar o tema, a fim de que possamos concluir o trabalho de maneira clara e produtiva, afinal, antecipando um pouco a questão objetivada no trabalho, o Código Tributário Nacional regula a decadência observando as espécies de lançamentos de cada tributo.

Nos dizeres de Renata Elaine Silva Ricetti Marques (MARQUES, 2020):

“A contagem especial criada para os prazos decadenciais pelo CTN considerou como critério a fora de constituição do crédito tributário. O legislador escolheu alocar em um artigo quando a constituição deverá ser realizada pela Fazenda Pública e alocar

---

<sup>5</sup> “Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

em outro, quando a constituição é realizada pelo contribuinte, excepcionando a regra quando houver dolo, fraude ou simulação pelo contribuinte.

O dado por excelência que deve ser considerado quando da escolha por um dos artigos que disciplinam os prazos decadenciais deve ser a forma de constituição do lançamento. Esta foi a opção do legislador quando disciplinou os dois artigos que estabelecem prazos decadenciais, quais sejam: arts. 173 e 150, § 4º, do CTN.”

Mais à frente se confirmará que, de fato, observadas as tipicidades de cada espécie de lançamento tributário, o CTN regula os prazos decadenciais por seus artigos 173 e 150.

Necessário, portanto, retomarmos o próprio conceito de lançamento. Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2001, p. 152) dedicou-se ao estudo aprofundado do lançamento, sendo dele a seguinte definição do conceito:

“O termo lançamento, no sentido proposto pelo art. 142, dirige-se ao ato de aplicação jurídica consistente no conjunto de fatos jurídicos (atos-fatos jurídicos e atos-normas administrativos) que, normativamente previstos para ocorrerem (ou não) em dada sucessão temporal, de forma vinculada obrigam a autoridade competente a integrar com seu ato, o suporte fático suficiente para entrada da norma individual e concreta do lançamento tributário no sistema do direito positivo.” (Lançamento tributário, 2ª edição, Max Limonad, São Paulo, 2001, p.152)

A complexidade da definição, em comparação ao texto legal de origem (art. 142, CTN), por si, só traz à tona discussões que se desenvolvem por décadas sobre um conceito de lançamento mais adequado e condizente com a teoria geral do Direito Tributário, expondo a absoluta atecnicidade de vocábulos adotados em nossa legislação, como resultado da baixa qualidade de nossos órgãos legiferantes.

No presente trabalho, que busca adjudicar sentido aos termos com vistas à dirimir possíveis contradições (o que lhe dá ares de científico), deve permear-se na definição precisa dos termos, evitando-se a indesejável ambiguidade das palavras no processo de aplicação do direito.

Neste aspecto, necessário se faz a profícua exploração do termo “lançamento” para fins tributários, que pode ser tomado nas acepções de norma, ato ou procedimento. Nada impede, contudo, que cada uma das perspectivas seja decomposta analiticamente. Considerações desse jaez permitem afirmar que, como ato administrativo, o lançamento pode ser tomado nas acepções de “ato-fato administrativo” e “ato-norma administrativo”. Considera-se “ato-fato administrativo” o ato de aplicação do direito como exercício da competência administrativa e “ato-norma administrativo”, a norma individual e concreta resultante do “ato-fato”, o que testifica serem entidades contíguas, mas, distintas.

Contudo, como as palavras são dotadas de vagueza e potencialmente ambíguas, o termo “lançamento” pode ser tomado em diversas acepções. Metodologicamente, a decomposição adotada, em critério de classes linguísticas, encontra dois sentidos para o vocábulo, a saber: (a)

ato-fato administrativo em que se podem identificar o agente competente, o motivo do ato, o procedimento e a publicidade e (b) ato-norma administrativo em que se identificam o fato-evento (motivação) e o fato-conduta (relação jurídica tributária).

Como decorrência de tal critério classificatório, o conceito de lançamento é definido como “norma individual e concreta que formaliza o crédito tributário e decorre de procedimento administrativo realizado por autoridade administrativa” (SANTI, 2001, p. 58), em respeito à orientação diretiva do texto do art. 142, do Código Tributário Nacional.

Contudo, tal definição encontra guarida em uma posição positivista< que não deve ser confundida com o sentido material do lançamento, designando ora a atividade material de formalizar o crédito tributário independentemente da pessoa que o realiza (contribuinte ou autoridade judiciária), ora o produto desse ato formalizador do crédito, quando não realizado pelo Fisco, situação não vislumbrada no conceito normativo do artigo 142, do Código Tributário Nacional. Neste preciso ponto, é concebível a figura do “autolancamento”, que decorre de atividade material, denotando o ato de formalização efetuado pelo contribuinte e que culmina com o pagamento antecipado.

Somadas essas ponderações, surge o conceito de lançamento idealizado e definido por Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2001, p. 156):

“...ato-norma administrativo que apresenta estrutura hipotético-condicional, associando à ocorrência do fato jurídico tributário (hipótese) uma relação jurídica intranormativa (consequência) que tem por termos o sujeito ativo e o sujeito passivo, e por objeto a obrigação deste em prestar a conduta de pagar a quantia determinada pelo produto matemático da base de cálculo pela alíquota.

Assim, o lançamento não pode ser confundido com o procedimento administrativo e estará em oposição às demais normas jurídicas que também têm o condão de constituir o crédito tributário, mas que não decorrem de procedimento administrativo realizado pelo Fisco.

Tal raciocínio complexo, transparece uma grande preocupação com o uso tecnicamente correto de terminologias na produção da norma a fim de evitar interpretações vazias e divorciadas do sistema legal de um país como um todo. Essa é uma preocupação da qual se ocupa há décadas o professor Paulo de Barros Carvalho (CARVALHO, 2013a, p. 408), que buscou uma definição de conceito para “lançamento”, limitado ao que podia construir a partir do enunciado prescritivo veiculado pelo artigo 142, do Código Tributário Nacional, e ponderou:

“A compreensão da figura do lançamento fica mais nítida quando refletimos sobre a convergência das palavras “norma”, “procedimento” e “ato”, tomadas como aspectos semânticos do mesmo objeto. Importa dizer, se nos detivermos na concepção de que *o ato, é sempre, o resultado de um procedimento* e que tanto ato como procedimento, hão de estar, invariavelmente, previstos em normas de direito posto, torna-se intuitivo

concluir que *norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade.* [destaques no original]

Ao contrário do que se poderia concluir, haja vista a formalidade técnico-teórica, o lançamento, embora privativo da Administração Tributária, observa três formas possíveis, todas reguladas na seção II, capítulo, II, Título III, do Código Tributário Nacional, artigos 147 a 150.

A primeira espécie de lançamento se denomina “lançamento por declaração”, regulado pelo art. 147 do Código Tributário Nacional. Nos dizeres do dispositivo legal, o lançamento por declaração é realizado quando o sujeito passivo ou terceiro entrega ao Poder Público uma declaração na qual fornece informações sobre a matéria de fato para que seja calculado o montante devido, o que autoriza a Administração Tributária a lançar o crédito. Uma vez oferecida a declaração pelo contribuinte, eventual retificação só se mostra cabível por redução ou exclusão do tributo em discussão (art. 147, § único do CTN). Observam esse tipo de lançamento tributos como o ITBI e o ITCMD.

A segunda espécie é o “lançamento de ofício”, regulada pelo art. 149 do Código tributário Nacional. Na espécie, o lançamento é realizado pela autoridade competente com informações obtidas, seja por declarações do sujeito passivo, seja por meio de procedimentos fiscais. Referida espécie se aplica aos tributos chamados diretos como são o IPTU, o IPVA e as Contribuições de melhoria.

A última espécie é o “lançamento por homologação”, regulado pelo art. 150 do mesmo Código. A dinâmica dessa espécie de lançamento envolve o cumprimento, pelo sujeito passivo, de obrigações impostas pela lei e denominadas “obrigações acessórias”, ou deveres instrumentais.

Na espécie, cabe ao contribuinte/sujeito passivo, declarar o tributo e recolhê-lo antecipadamente aos cofres públicos, independentemente de qualquer ato/atitude do Fisco; o sujeito passivo i) apura o valor do tributo devido, ii) recolhe, antecipadamente, o referido valor e iii) declara o tributo ao Fisco para fazer prova do cumprimento da obrigação principal.

Nesse sentido, embora aparente ser o ideal que a Administração Tributária pudesse, *sponte propria* e afastada qualquer participação do contribuinte, adotando as prerrogativas que lhe confere a lei, realizar o lançamento para “documentar” seu crédito, os limites materiais da própria administração impedem essa postura. É essa a exata opinião de Estevão Horvath (HORVATH, 2010, p. 74):

“Com efeito, o ideal seria que a Administração, para cobrar seus créditos – o que não deixa de configurar interesse público -, se valesse das faculdades que o ordenamento lhe confere, prescindindo da ajuda do contribuinte. Contudo, o que pulsa no fundo do fenômeno aludido é o fato de que “la Administración no puede gestionar todas y cada

uma de las obligaciones tributarias surgidas de todos e cada uno de los hechos imposables realizados em el país”

Sobre a participação do contribuinte no lançamento, assim se pronuncia o jurista na sequência: “Em breves palavras, enfim, esta atividade de gestão e lançamento do tributo não deixa de ser uma função administrativa que amiúde é exercida em conjunto com o particular.”

Nesse diapasão, na atualidade, o lançamento tributário não observa exclusiva atuação do Estado, competindo aos contribuintes, ao cumprir seus deveres instrumentais, participar ativamente do lançamento, sendo papel da administração tributária, recepcionando tais informações e concordando com os valores antecipadamente recolhidos pelo contribuinte, manter-se inerte (homologação tácita) ou homologar o lançamento.

Caso discorde dos recolhimentos e demais informes transmitidos pelo contribuinte, lhe cabe, respeitado o prazo decadencial, tomar medidas para constituir aquilo que entende se tratar de crédito tributário por meio de medidas administrativas próprias (no mais das vezes, por Auto de Infração e Imposição de Multa).

Os tributos que se submetem a essa espécie de lançamento são aqueles conhecidos como indiretos, que compõem o peço final dos produtos/serviços, como ocorre quanto ao ICMS, o ISS, o IPI, o IR, PIS e COFINS.

Recolhido antecipadamente o tributo, possui a Fazenda o prazo de 05 (cinco) anos contados da ocorrência dos fatos geradores, em não se observando fraude, dolo ou simulação, para a homologação respectiva, ou para constituir créditos pela incorreção dos recolhimentos efetuados. Vencido o prazo sem que medidas fiscais sejam adotadas, se constitui a decadência.

A exposição sintética se presta a que possamos analisar de forma técnica os dispositivos do Código Tributário Nacional que regulam a Decadência, quais sejam, os artigos 150 e 173, *verbis*:

“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 ao 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 a 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.”

(...)

“Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

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

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

Considerando a especificidade do dispositivo do art. 150, do CTN, é possível concluir que o art. 173 regula a decadência em seus termos gerais, enquanto o art. 150 regula a decadência no que toca aos tributos que, por sua mecânica, compõem o preço final das mercadorias e serviços tributados.

Então, iniciamos a parte final de nosso texto, analisando o dispositivo do art. 150 para posteriormente oferecer análise acerca do disposto no art. 173, ambos do Código Tributário Nacional.

E começamos por alertar ser relevante definir a espécie de lançamento aplicável aos tributos, porque a depender da espécie do lançamento, haverá modificação na definição do termo inicial da contagem do prazo decadencial.

Exemplifiquemos ao leitor com a hipótese do ICMS, cujo lançamento de opera pela modalidade “por homologação”, também denominada “autolancamento”. Eis trecho de obra de Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2001, p. 216) sobre o tema:

“conformado corretamente o crédito tributário pelo particular, resta à Administração tão-somente a atividade administrativa de homologação desse ato-norma, que implica a verificação da adequação: (i) do “ato norma” formalizador instrumental às normas que o disciplinam e (ii) do “motivo do ato que o justifica.”

Em reafirmação, o tipo tributário eleito observa constituição de crédito tributário pelo lançamento por homologação ou autolancamento, rito no qual o sujeito passivo deve recolher antecipadamente o tributo, assim que aperfeiçoado o “fato jurídico tributário” (momento da entrega da declaração), nos exatos termos do art. 150, *caput*.

O § 4º do art. 150 é absolutamente claro ao prescrever que: “Se a lei não fixar prazo a 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.

Então, quando o tributo observar o lançamento por homologação, o termo *a quo* da decadência recairá na ocorrência do “fato gerador”, o que dito de forma mais apropriada e

técnica, no momento em que se aperfeiçoa o fato jurídico tributário, havendo ressalva expressa para as hipóteses de dolo, fraude ou simulação, condição em que o prazo *a quo* ganhará efeito prospectivo, projetando-se para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o Fisco poderia constituir seu crédito, como prescrito pelo art. 173 do Código Tributário Nacional.

De rigor reiterar que a norma não se aplica às hipóteses fáticas em que o contribuinte age com dolo, fraude ou simulação e ainda, quando não há declaração, pois, na hipótese específica, não há o que homologar.

Observada a forma de lançamento por homologação, recorreremos, mais uma vez, ao que esclarece Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2001, p. 227):

Duas são as maneiras que o ordenamento prescreve para formalizar o crédito: numa delas o ato-norma de formalização faz parte do rito chamado “lançamento por homologação”; na outra o ato-norma de formalização faz parte da técnica impositiva denominada lançamento direto.

Na primeira, o prazo decadencial inicia-se com a ocorrência do “fato jurídico tributário” ex vi do art. 151, § 4º; na segunda, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ex vi do art. 173, I. [grifos nossos]

Naturalmente, erro material fez com que o autor indicasse o art. 151, § 4º, do CTN, enquanto o correto é o art. 150, § 4º, até mesmo porque o artigo 151 mencionado trata da suspensão da exigibilidade do crédito tributário e não conta com um parágrafo 4º. Impõe o Direito Tributário, o lapso temporal de 5 (cinco) anos para que o lançamento seja efetuado. Não poderia ser diferente: deve haver um limite e tal circunstância há que ser respeitada.

Postos os dados supra, é seguro concluir que o termo “a quo” de contagem do prazo decadencial para a hipótese dos tributos submetidos ao regime do autolancamento, é o exato momento em que se perfaz o fato jurídico tributário, nos termos do art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Nos dizeres do antes citado tributarista Eurico Marcos Diniz de Santi (SANTI, 2001, p. 225), deu-se uma “desjuridicização do vínculo obrigacional” em razão da perpetração da decadência. E isso se conclui pela simples leitura do dispositivo legal.

E como consequência da incidência do fenômeno decadencial, se extinguem todos os elementos constitutivos do crédito tributário, como prescrito pelo art. 156, V, do Código Tributário Nacional.

Quanto ao artigo 173<sup>6</sup> do Código Tributário Nacional, perfeitamente possível descrevê-lo como regra geral que regula o prazo de que dispõe o sujeito ativo para constituir o crédito

---

<sup>6</sup> Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; II - da data em que

tributário e a forma pela qual se conta o referido prazo, quando o tributo objeto da discussão não observa o autolancamento.

Se de um lado o art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional regula a decadência para tributos sujeitos ao autolancamento, o art. 170 do mesmo diploma, até por exclusão, regula a decadência para as hipóteses em que o tributo observe as demais formas de lançamento, a saber: i) direto ou ii) por declaração (misto).

Eis a posição de Renata Elaine Silva Ricetti Marques (MARQUES, 2020, p. 207):

“O art. 173 do CTN atribui prazo e forma de contagem especial para Lançamentos que devem ser realizados de ofício (ou direto), que são aqueles em que a autoridade realiza, sozinha, sozinha, o processo de produção do ato administrativo e notifica o contribuinte apenas para realizar o pagamento. Ou ainda, aquele em que o contribuinte encaminha o fato tributário à administração pública que, considerando os elementos fáticos o constitui, este é chamado de lançamento por declaração ou misto. Optou o legislador em separar a modalidade de constituição que o contribuinte faz todo o processo sozinho, analisando o fato jurídico tributário, constituindo a relação e efetuando o pagamento, o chamado lançamento por homologação, disciplinado no art. 150, § 4º, do mesmo Código.

Mais cristalina não poderia ser a conclusão. E com lastro nela, concluímos o texto afirmando que, excepcionados os casos de dolo, fraude ou simulação, somente os tributos sujeitos ao lançamento por homologação observam a dinâmica decadencial prescrita pelo art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional.

## CONCLUSÃO

O tempo consiste em coordenada básica de identificação dos objetos, compondo, com o espaço, suas condições de possibilidade. O Direito, que tem objetivos decisivos na regulação das condutas intersubjetivas, organiza a vida social, lhe implantando valores. Imprescindível, portanto, a inserção de enunciados que tratam de questões temporais na linguagem jurídica, plasmados em normas jurídicas voltadas aos critérios das relações inter-humanas, inclusive obrigacionais, como ocorre no Direito Tributário.

De forma distinta ao tempo natural, regido pela causalidade natural, o Direito maneja as coordenadas de tempo através da imputabilidade normativa, em linguagem artificialmente construída, desapegando-se de quaisquer barreiras ontológicas. Neste aspecto, através de

---

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

suportes físicos veiculados no sistema jurídico, a constituição de fatos e normas que os juridicizam sujeitam-se, também à linguagem da prescritividade jurídica. Neste sentido, o Direito prescreve como devem ser a constituição do crédito tributário, os elementos da obrigação tributária e, ainda, quais são as causas que acarretam a extinção do laço obrigacional, utilizando-se, quanto a esta última, uma específica relação temporal: a decadência. Trata-se do tempo no direito que se volta à instalação da realidade jurídica, pois o próprio sistema prevê a possibilidade de fatos extintivos para situações que se encontram pendentes, garantindo-se o equilíbrio e a certeza do direito.

No âmbito tributário, a decadência configura-se como norma geral e abstrata que prevê situação futura e incerta, desconstituidora do direito subjetivo de que o sujeito ativo esteve investido, extinguindo-o. Igualmente, a decadência constitui fato pretérito, como norma individual e concreta, extinguindo o direito de lançar da Administração Fazendária.

Quando couber ao particular a realização de apuração de créditos e correlato pagamento, competirá à Administração fiscalizar tal atividade pelo sujeito passivo nos chamados “lançamentos por homologação” (autolançamento). Não se manifestando o Fisco, considera-se homologada, tacitamente, a atividade do contribuinte, extinguindo o crédito por ele constituído. Trata-se da hipótese prevista no artigo 150, § 4º, do Código Tributário Nacional.

Por consequência de tudo quanto se expôs até aqui, é de se concluir que, para os tributos que se sujeitam aos lançamentos de ofício ou misto, o regime decadencial será o previsto pelo artigo 173 do Código Tributário Nacional, não havendo que se falar, propriamente, em extinção do crédito tributário, uma vez que este sequer foi constituído, fulminando-se, assim, o direito da Administração Fazendária de realizar o lançamento. Tal regime também se submeterão os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, por exceção, em havendo no ato jurídico dolo, fraude ou simulação.

## **REFERÊNCIAS:**

BANDEIRA DE MELLO, Celso Antônio. Elementos de direito administrativo, São Paulo: Revista dos Tribunais, 1980.

BARRETO, Fernandino Aires e BOTTALLO, Eduardo Domingos. *Curso de iniciação em direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 27.10.1966 e retificado em 31.10.1966. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em 24.11.2022.

BRITTO, Lucas Galvão de. *A regra-matriz de incidência tributária e as definições produzidas pelas agências reguladoras*. São Paulo: Noeses 2017.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Reflexões sobre a obrigação tributária*. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013a.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: linguagem e método*, 5. ed. rev. ampl. São Paulo: Noeses, 2013b.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Fundamentos jurídicos da incidência*, 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. Crédito tributário, lançamento e espécies de lançamento tributário. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e "autolancamento"*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

MARQUES, Renata Elaine Silva Ricetti. *Curso de decadência e de prescrição no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MESSIAS, Adriano Luiz Batista, *Teoria da norma jurídica*. São Paulo: Noeses, 2020.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 2. Ed. São Paulo, Max Limonad, 2001.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: Teoria geral do ato administrativo, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.