

Homologação Tácita e o Último Suspiro da Função Protetiva do Lançamento

Tacit Approval and the Final Vestige of the Assessment's Protective Function

Matheus Schwertner Ziccarelli Rodrigues

Vice-presidente de turma da 3ª Seção do CARF. Doutorando em Direito Econômico, Financeiro e Tributário na USP. Graduado e Mestre em Direito Tributário pela UFPR. Professor Seminarista do IBET. Membro do Instituto de Direito Tributário do Paraná.

E-mail: matheus.szrodrigues@gmail.com.

Recebido em: 4-1-2025 – Aprovado em: 28-1-2026

<https://doi.org/10.46801/2595-6280.62.9.2026.2678>

Resumo

O artigo examina a função protetiva do lançamento tributário e como essa função parece ter sido abandonada no atual sistema de lançamento por homologação, que privatiza a gestão tributária e permite a constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte. O estudo demonstra a incompatibilidade entre o Código Tributário Nacional e o entendimento atualmente vigente na jurisprudência, na legislação e na doutrina pátria de que o lançamento seria prescindível e eventual, apontando os prejuízos da falta de estabilização material e limitação da pretensão tributária. Após analisar as distinções entre “obrigação tributária” e “crédito tributário”, e a competência privativa da autoridade administrativa para constituição do crédito tributário, o artigo critica a atual jurisprudência e prática legislativa, realçando os prejuízos ao sujeito passivo das obrigações tributárias. A conclusão reforça que a ausência de homologação expressa deixa o contribuinte vulnerável, mas encontra na homologação tácita um último resquício da função de estabilização material, essencial para encerrar o procedimento de lançamento por homologação e fixar os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte.

Palavras-chave: lançamento, constituição do crédito tributário, função protetiva, homologação tácita.

Abstract

This article examines the protective function of tax assessment and how this function appears to have been abandoned in the current self-assessment system, which privatizes tax management and allows the taxpayer to establish the tax collection themselves. The study demonstrates the incompatibility between the National Tax Code and the prevailing understanding in case law, legislation, and national doctrine that tax assessment is dispensable and eventual. It highlights the detriments of the lack of material stabilization and

limitation of the tax claim. After analyzing the distinctions between “tax obligation” and “tax credit”, and the exclusive competence of the administrative authority to establish the tax collection, the article criticizes current jurisprudence and legislative practice, emphasizing the detriments to the taxpayer. The conclusion underscores that the absence of express homologation leaves the taxpayer vulnerable, yet finds in tacit homologation the last vestige of material stabilization, essential to concluding the self-assessment procedure and fixing the legal criteria adopted by the taxpayer.

Keywords: tax assessment, constitution of tax credit, protective function, tacit approval.

1. Introdução

A função protetiva do lançamento parece ter sido abandonada no atual sistema de lançamento por homologação, associado à “privatização da gestão tributária”¹, no qual tem-se admitido a constituição do crédito tributário pelo próprio contribuinte, com todos os riscos decorrentes de tal atividade. Num sistema que sofre com a complexidade e a indeterminação das leis, transfere-se ao sujeito passivo o ônus decorrente da própria natureza da hermenêutica jurídica, sem qualquer vinculação da administração tributária.

O objeto deste artigo é demonstrar que a constituição do crédito tributário pelo particular não guarda compatibilidade com o Código Tributário Nacional, evidenciando os prejuízos decorrentes de tal interpretação, especialmente, no que se refere à ausência de estabilização material do lançamento e limitação da pretensão tributária.

Após breve exposição, no item 2, da distinção realizada pelo Código entre “obrigação tributária” e “crédito tributário”, no item 3, indicaremos as premissas adotadas a respeito da compreensão do lançamento como ato de competência privativa da autoridade administrativa e único meio de constituição do crédito tributário, propondo classificação jurídica descritiva das modalidades previstas no Código.

No item 4, avaliaremos o entendimento atualmente vigente no sentido de autorizar a constituição do crédito tributário pelo próprio particular, em cotejo com os dispositivos do Código, realizando análise histórica e sistemática, assim como, examinando as figuras da confissão no direito tributário e do pagamento antecipado, no âmbito do procedimento de lançamento por homologação.

No item 5, realizaremos breve síntese das funções de (i) estabilização material, (ii) determinação da abrangência da tutela jurídica, e (iii) executoriedade, que envolvem a função protetiva do lançamento, expondo como tais funções aca-

¹ Expressão cunhada por LAPATZA, José Juan Ferreiro. La privatización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Civitas-REDF* n. 37, p. 81 e ss.

bam sendo abandonadas no nosso sistema de lançamento por homologação, indo de encontro à fiscalidade responsável pretendida no Código Tributário Nacional.

Por fim, no item 6, demonstraremos que a homologação tácita estabiliza materialmente o lançamento por homologação, fixando os limites da pretensão tributária e os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte, resguardando-o quanto a eventuais modificações de critério jurídico que venham a ser introduzidas pela autoridade administrativa no exercício do lançamento.

2. Obrigação tributária e crédito tributário

O objetivo primordial do direito é ordenar a vida social, disciplinando o comportamento dos seres humanos, nas suas relações de intersubjetividade². Seu caráter instrumental consiste justamente nesta qualidade que todos reconhecem à norma jurídica de servir de meio posto à disposição das vontades para obter, mediante comportamentos humanos, o alcance das finalidades desejadas pelos titulares daquelas vontades³.

O objeto dos comandos jurídicos só pode ser o comportamento humano. Como ensina Geraldo Ataliba, “[n]enhum preceito se volta para outra coisa senão o comportamento. Não há norma jurídica dirigida às coisas. Só o comportamento livre do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto dos mandamentos jurídicos”⁴.

Cumprir reforçar que as normas jurídicas só obrigam os comportamentos das pessoas que elas determinam e nos casos nelas previstos, sendo que toda norma jurídica contém uma hipótese e um comando normativo. O comando só é obrigatório associado à hipótese. Não existe sem ela que, por sua vez, nada é sem o respectivo comando⁵.

Alfredo Augusto Becker ressalta que a necessidade que deve ser satisfeita é um determinado objetivo eleito pelo Estado, sendo que a regra jurídica é justamente o *instrumento* criado pelo artífice humano para satisfazer esta necessidade. Isto porque o Direito Positivo não é uma realidade metafísica existindo em si e por si; a regra jurídica não é um fim em si mesmo, mas um *instrumento de convivência social*⁶.

No âmbito tributário, interessa-nos aquele conjunto das proposições jurídico-normativas que correspondam, direta ou indiretamente, à instituição, arrecadação e fiscalização de tributos⁷. No cerne de tais proposições jurídicas, encontra-

² CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 354.

³ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 25.

⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 22.

⁵ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 26.

⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 74.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 47.

mos a relação jurídica tributária, que compreende, via de regra, uma série de vínculos, que não se limitam ao recolhimento do tributo, e subsistem, até mesmo, ainda que inexista tributo a pagar⁸.

Tal relação tributária complexa foi reconhecida por doutrinadores como Antônio Berliri⁹ e Alcides Jorge Costa¹⁰, que defendiam a existência de uma correlação entre os deveres decorrentes da instituição de um tributo, trazendo o debate sobre se haveria apenas uma relação jurídica, tendo a obrigação tributária como núcleo, ou uma série de relações jurídicas.

Com forte influência de Vanoni¹¹, que ressaltava a diversidade de sujeitos, de conteúdo e de momentos de surgimento e extinção, para negar o entendimento de que as demais relações jurídicas seriam simples momentos ou deveres colaterais do vínculo fundamental de pagar o tributo, Rubens Gomes de Sousa adotou, na doutrina brasileira, a classificação das obrigações tributárias de acordo com as prestações que constituem seu objeto (obrigações de fazer, de não fazer e de dar), o que foi incorporado ao Código Tributário Nacional – CTN, com a distinção entre obrigação principal e obrigação acessória, nos termos do art. 113, *caput* e §§ 1º e 2º¹².

Focando nossas atenções na obrigação principal, verificamos que ela surge com a ocorrência do fato gerador, o que, nos termos do art. 114 do CTN, seria a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência, tem por objeto o pagamento de tributo, e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

A expressão “extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente” já introduz uma distinção realizada pelo Código Tributário Nacional entre “obrigação tributária” e “crédito tributário”. Apesar da pertinente crítica de Paulo de Barros Carvalho no sentido de que “[o] crédito é elemento integrante da estrutura lógica da obrigação, de tal sorte que ostenta a relação de parte para com o todo”¹³, cum-

⁸ SCHOUEI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 527.

⁹ BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II, p. 76.

¹⁰ COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003, p. 27-28.

¹¹ VANONI, Ezio. *Elementi di diritto tributario. Opere Giuridiche*. Milão: A. Giuffrè, 1962. v. II, p. 219 e segs.

¹² “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.”

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 350.

pre averiguar se o CTN efetivamente pretendeu romper tal premissa básica da Teoria Geral do Direito, admitindo obrigação sem crédito, ou se aquilo que denominou de “crédito tributário” seria uma figura distinta do crédito da obrigação tributária.

Após tratar da “Obrigação Tributária” no Título II, identificando o seu conteúdo, fato gerador, sujeito ativo e sujeito passivo, no Título III, o CTN passa a tratar daquilo que denomina “Crédito Tributário”, trazendo disposições gerais, disciplina sobre a sua constituição, suspensão, extinção e exclusão e, por fim, garantias e privilégios.

Como bem analisa Luís Eduardo Schoueri, a referência pelo Código a uma “obrigação”, nascida com o “fato gerador”, e a um “crédito”, constituído pelo lançamento, parece ser a chave para entender que obrigação e crédito surgem, na ideia do legislador complementar, em momentos diversos¹⁴. Influenciado pela teoria dualista, teríamos no crédito um vínculo (*Haftung*) distinto da própria dívida (*Schuld*).

Sem adentrar no debate entre a teoria constitutiva e declaratória da obrigação tributária, até porque, o posicionamento depende do sistema de referência adotado, sendo que as proposições teóricas derivadas hão de guardar coerência com as premissas eleitas, de modo que, deslocando-se o ângulo de análise, as proposições originárias poderão tornar-se diferentes, possibilitando uma revisão substancial nas conclusões obtidas¹⁵, utilizar-me-ei do ponto de contato entre as duas correntes, para destacar que é a constituição do crédito tributário que confere liquidez e certeza à obrigação tributária, conferindo-lhe exigibilidade.

3. Lançamento como ato administrativo e proposta de classificação descritiva

No Capítulo II – “Constituição de Crédito Tributário”, o Código Tributário Nacional estabelece, em seu art. 142, que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, sendo este último entendido como 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. Essa atividade, nos termos do parágrafo único, é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Merece destaque que as Seções I e II do referido Capítulo se destinam a trazer disposições gerais sobre o lançamento e a tratar das suas modalidades, não disciplinando qualquer outro procedimento de constituição do crédito tributário.

O lançamento surge, assim, como atividade privativa da autoridade administrativa e único procedimento de constituição do crédito tributário. Tal aspecto

¹⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 665 a 666.

¹⁵ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 57.

é reforçado pelo art. 3º do Código, ao dispor que tributo é prestação pecuniária compulsória *cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada*. A imperiosidade do lançamento para constituição do crédito tributário decorre, portanto, do próprio texto expresso do CTN, que tem eficácia de lei complementar e contempla normas gerais que não podem ser ignoradas nem pelo legislador ordinário, nem pelo intérprete, nem pelo aplicador da lei¹⁶.

Apesar de o Código definir lançamento como procedimento, é pertinente compreender que podemos aludir ao lançamento concebido como: (i) norma, no singular, para reduzir as complexidades de referência aos vários dispositivos que regulam o desdobramento procedimental para a produção do ato; (ii) procedimento, como a sucessão de atos praticados pela autoridade competente, na forma da lei; e (iii) ato, como resultado da atividade desenvolvida no curso do procedimento; sendo semanticamente válidos os três ângulos de análise. Afinal, “[...] norma, procedimento e ato são momentos significativos de uma e somente uma realidade”¹⁷.

Coerente com a perspectiva procedimental adotada, as modalidades de lançamento previstas no CTN são classificadas com base no grau de participação do particular nas providências prévias necessárias à apuração e constituição do crédito tributário: (i) o lançamento *por declaração* (art. 147), efetuado com base em declaração apresentada pelo particular sobre matéria de fato; (ii) o lançamento *por homologação* (art. 150), em que se atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa; e (iii) o lançamento *de ofício* (art. 149), efetuado nos casos em que (a) não há exigência de participação prévia do particular, ou (b) havendo exigência, a participação não ocorre ou ocorre de modo inadequado.

Trata-se de classificação jurídica prevista no próprio direito positivo, tendo cunho nitidamente prescritivo e o fim precípua de outorgar regimes jurídicos e definir situações jurídicas específicas aos produtos dessas classificações. Como norma jurídica que compõe o ordenamento, pode ser válida ou inválida¹⁸. Assim, não descreve, prescreve.

Considerando que o foco da nossa investigação está no ato que constitui o crédito tributário, ou seja, no ato de lançamento, propomos aqui uma classificação jurídica descritiva, com o objetivo de descrever as proposições prescritivas do direito positivo, acentuando as semelhanças e dessemelhanças, de modo a facilitar a compreensão do assunto que estamos examinando¹⁹. Como proposição des-

¹⁶ AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 376.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 366.

¹⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 151.

¹⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: RT, 1991, p. 305.

critiva, “[...] há de manter coerência e fidelidade aos critérios previstos no direito positivo: sendo correta, é verdadeira; caso contrário, é falsa”²⁰.

O procedimento de lançamento tem uma finalidade: apurar o *an* e o *quantum debeat*: se é devido e quanto é devido²¹. Tal procedimento é formado por uma sequência de atos, praticados tanto pela autoridade administrativa quanto pelos particulares, juridicamente encadeados até desembocarem num ato final²². Este ato final de competência privativa da autoridade administrativa é aquele que encerra o procedimento, forma o ato de lançamento e efetivamente constitui o crédito tributário (quando regularmente notificado ao sujeito passivo).

Procedimento administrativo, na definição de Alberto Xavier, é “a sucessão ordenada de formalidades tendentes à prática ou à execução de um ato administrativo, por parte da autoridade ou órgão administrativo”²³. Os atos concatenados que compõem o procedimento de lançamento “[...] não se compreendem isoladamente (não produzem efeitos isoladamente), mas apenas em seu conjunto. Nesse sentido, formam um todo jurídico, um ato”²⁴.

É certo que determinados atos podem ser analisados separadamente, como a declaração do particular e o pagamento antecipado pelo sujeito passivo, por exemplo, mas enquanto não realizados todos os atos que compõem o procedimento, não há lançamento. E quando proferido o ato final que encerra o procedimento, só há um ato de lançamento.

Uma breve análise do art. 173, inciso I, do CTN²⁵, já permite confirmar o que está sendo dito. Ainda que iniciado o procedimento de lançamento, com atos de fiscalização perante determinada empresa, por exemplo, dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, se o procedimento não for encerrado antes de esgotado o referido prazo, com o ato de lançamento (e a regular notificação ao sujeito passivo), não se considera efetuado o lançamento e, por conseguinte, terá decaído o direito da autoridade fazendária de constituir o crédito tributário.

A afirmação de Luís Eduardo Schoueri é peremptória: “Ou há lançamento, tendo ocorrido toda a série de atos prevista pela lei, ou não houve lançamento. Se havia um prazo para o lançamento, este não se considera ocorrido (embora se tenha iniciado o *iter*) até que o último dos atos que compõem o todo do lançamen-

²⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 151.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 665 a 666.

²² HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 33.

²³ XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do procedimento administrativo*. São Paulo: José Bushatsky, 1976, p. 89.

²⁴ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 669.

²⁵ “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;”

to tenha ocorrido”²⁶. No mesmo sentido, Paulo de Barros Carvalho leciona que “[...] ou escolhermos o final da série, resultado do procedimento, para identificar a existência da entidade, ou haveremos de reconhecê-lo, assim que instalado o procedimento, com a celebração dos primeiros atos. Parece óbvio que não basta haver procedimento para que exista lançamento”²⁷.

Eurico Marcos Diniz de Santi chama atenção para a ambiguidade do termo “ato administrativo”, ressaltando que ora se afirma que o lançamento é uma norma individual e concreta, ato-norma, ora que é o ato conclusivo (ato-fato) do respectivo procedimento de criação do ato-norma²⁸. Na mesma linha, Souto Maior Borges apontava para a necessidade em se distinguir (a) o ato ou procedimento de criação normativa, ato e procedimento pelos quais é posta uma norma individual e concreta, inovando o ordenamento jurídico e (b) a própria norma instituída, por esse ato ou procedimento, ou seja, a consequência imputada pelo ordenamento jurídico a esse ato ou procedimento²⁹. Novamente, encontramos-nos em face da ambiguidade processo/produto.

Sendo o foco de nossa análise o momento em que se considera constituído o crédito tributário, é certo que, ainda que possa ser realizada a distinção entre ato-fato e ato-norma, é com o ato conclusivo do procedimento (ato-fato), e sua regular notificação ao sujeito passivo, que se considera efetuado o lançamento e, por conseguinte, introduzido o ato-norma, como norma individual e concreta, no ordenamento jurídico. E o ato-norma para ingressar no ordenamento jurídico como norma válida requer fato administrativo suficiente (ato-fato), o que a seu turno pressupõe: (i) autoridade competente, (ii) a publicidade ou formalização normativamente prevista, (iii) a ocorrência do motivo do ato e (iv) o procedimento previsto em lei³⁰.

Assim, adotando como premissas que (i) o ato de lançamento é de competência privativa da autoridade administrativa; (ii) é pelo ato de lançamento e somente por este que se considera constituído o crédito tributário, e (iii) o ato de lançamento só se considera efetuado com o ato conclusivo do procedimento previsto em lei; podemos classificar as espécies de lançamento previstas no direito positivo justamente com base no ato que encerra o procedimento, forma o ato de lançamento e efetivamente constitui o crédito tributário (quando regularmente notificado ao sujeito passivo).

Como estamos partindo do todo (lançamento) para a parte (espécies), procedemos à divisão lógica, em que as classes coordenadas são formadas a partir da

²⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 669.

²⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 363.

²⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 113-114.

²⁹ BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo: Malheiros, 1999, p. 109.

³⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 111.

eleição de um fundamento para divisão (*fundamentum divisionis*)³¹, obtendo duas espécies: (i) lançamento *stricto sensu*, ou lançamento efetuado por ato de cobrança (arts. 147 a 149 do CTN), e (ii) lançamento por homologação expressa ou tácita (art. 150, §§ 1º e 4º, do CTN).

Antecipando aquilo que será aprofundado posteriormente, nos casos de homologação tácita, o Código expressamente prevê que transcorrido o prazo estabelecido no art. 150, § 4º, “considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito”, o que permite a classificação conjunta das espécies por homologação expressa ou tácita, visto que, em ambas as situações, o procedimento de lançamento se encerra com o ato de homologação (ainda que ficto), momento no qual e somente no qual se considera efetuado o lançamento e constituído o crédito tributário.

4. A inexistência de tributo sem lançamento

Apesar de o CTN prever expressamente que o lançamento é o único procedimento de constituição do crédito tributário, a doutrina vem reconhecendo a existência de tributos em que a prática do lançamento é necessária e outros em que essa prática é eventual³². Isso se verificaria nos casos previstos no art. 150 do CTN, indevidamente denominados de “autolancamento”, em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

Em tais casos, Paulo de Barros Carvalho entende que “[...] a lei dá competência ao contribuinte para constituir o fato jurídico e a obrigação tributária que dele decorre”, sendo “[...] graças a esse procedimento do administrado que se torna possível o recolhimento do tributo devido, sem qualquer interferência do Estado-Administração”³³. No mesmo sentido, Santi fala em uma atividade material do sujeito passivo de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma norma individual e concreta expedida pelo particular, que constitui o crédito tributário³⁴.

Da mesma forma, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem reiterando os entendimentos que “[...] a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra provi-

³¹ BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011, p. 49.

³² HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 116.

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 403.

³⁴ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 108.

dência por parte do Fisco”³⁵, e que “[...] a declaração do contribuinte elide a necessidade da constituição formal do crédito, podendo este ser imediatamente inscrito em dívida ativa, tornando-se exigível, independentemente de qualquer procedimento administrativo ou de notificação ao contribuinte”³⁶.

A posição reiterada pelo C. STJ, pode ser compreendida pelo voto do Ministro Teori Albino Zavascki, no julgamento do REsp n. 962.379, no qual manifesta seu entendimento de que seria equivocada a afirmação de que o lançamento, feito pela autoridade fiscal, seria instituto indispensável e o único modo para efetivar a constituição do crédito tributário. Segundo o Ministro, a exclusividade a que se refere o art. 142 do CTN diz respeito apenas ao lançamento, mas não à constituição do crédito. Em breve síntese: “[...] somente o Fisco pode promover o procedimento administrativo de lançar, o que não é o mesmo que atribuir ao Fisco a exclusividade de constituir o crédito ou de identificar no lançamento o único modo para constituí-lo”.

Também merecem menção o art. 5º, §§ 1º e 2º, do Decreto-lei n. 2.124/1984, ao dispor, no âmbito da legislação do imposto de renda, que “[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”, sendo que, “[n]ão pago no prazo estabelecido pela legislação o crédito, corrigido monetariamente e acrescido da multa de vinte por cento e dos juros de mora devidos, poderá ser imediatamente inscrito em dívida ativa, para efeito de cobrança executiva [...]”. E o art. 74, § 6º, da Lei n. 9.430/1996, que estabelece que “[a] declaração de compensação constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos débitos indevidamente compensados”.

Não se desconhecem as figuras existentes nos sistemas tributários de outros países, como *autoliquidación*, *auto-accertamento*, *self-assessment*, *Selbstveranlagung*, nem se discute a praticidade da constituição do crédito tributário pelo próprio particular. Ocorre que, no Brasil, o estabelecimento de normas gerais sobre obrigação e crédito tributário é tema sujeito à reserva de lei complementar, nos termos do art. 146, inciso III, alínea *b*, da Constituição Federal, de modo que a juris-

³⁵ REsp n. 962.379/RS, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 22.10.2008, *DJe* 28.10.2008. REsp n. 1.120.295/SP, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Seção, julgado em 12.05.2010, *DJe* 21.05.2010. E mais recentemente, AgInt nos EDcl no REsp n. 1.942.377/PE, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 14.02.2022, *DJe* 16.02.2022; AgInt no REsp n. 1.883.070/RS, Rel. Min. Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 19.04.2021, *DJe* 23.04.2021.

³⁶ REsp n. 850.423/SP, Rel. Min. Castro Meira, Primeira Seção, julgado em 28.11.2007, *DJ* 07.02.2008. E mais recentemente, AgInt no REsp n. 1.728.995/DF, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15.05.2023, *DJe* 17.05.2023; AgInt no REsp n. 1.904.876/AL, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 04.10.2021, *DJe* 07.10.2021.

prudência e a legislação pátria devem guardar compatibilidade com o Código Tributário Nacional.

Como demonstra Schoueri³⁷, no Anteprojeto de autoria do Professor Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, não haveria qualquer contradição na afirmação de que há tributos sem lançamento.

Ao definir lançamento, o art. 168 daquele texto se referia a “atividade destinada a constituir o crédito tributário mediante a verificação da ocorrência e das circunstâncias materiais do fato gerador da obrigação tributária principal, a avaliação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a expedição do título formal da dívida”. Não havia, portanto, referência ao sujeito competente para efetuar o lançamento.

Por sua vez, o art. 175, que versava sobre a hipótese que hoje seria “lançamento por homologação”, assim dispunha:

“Capítulo III Dos tributos que não dependem de lançamento

Art. 175. Quanto aos tributos, cuja legislação não preveja expressamente o prévio exercício, por parte da autoridade administrativa, da atividade referida no art. 168, ou atribua esse exercício, no todo ou em parte, ao próprio contribuinte ou a terceiro, o crédito tributário considera-se definitivamente constituído, nos termos e para os efeitos do art. 171, com a notificação regularmente feita ao contribuinte ou seu representante, da concordância da autoridade administrativa competente com a atividade exercida pelo próprio contribuinte ou pelo terceiro legalmente obrigado ao seu exercício.”

Assim, verifica-se que o Anteprojeto do Código admitia a existência de tributos que não dependessem de lançamento.

Entretanto, não foi essa a opção adotada pelo legislador do CTN, tendo sido estabelecido, como vimos, que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento. Não só isso, trata-se de atividade administrativa vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Buscando manter coerência com a opção adotada, assim restou estabelecido no art. 150 do CTN acerca do lançamento por homologação:

“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.

³⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 684-685.

§ 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.”

Em breve síntese, nos termos do Código, o lançamento por homologação se opera pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Ainda, caso a autoridade administrativa não se pronuncie no prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito.

Aqui parece haver uma atecnia do legislador ao dispor que “considera-se homologado o lançamento”, uma vez que, se, nos termos do *caput*, a homologação é o ato que efetua o lançamento, inexistindo ato de homologação, não há lançamento. Como bem aponta Schoueri, melhor seria dizer que, expirado o lustro, considera-se efetuado o lançamento que homologa a atividade do contribuinte³⁸. Cabendo ao intérprete readequar os dispositivos legais à leitura exigida pelo ordenamento jurídico pátrio³⁹, parece ser esta a interpretação que melhor supera a atecnia aventada.

Cumpra reiterar que o lançamento e suas modalidades estão previstos no Capítulo II – “Constituição do Crédito Tributário”, do Título III – “Crédito Tributário”, do Código, sendo que nenhum dos dispositivos legais ali previstos autoriza a constituição do crédito tributário por meios distintos do lançamento, nem traz qualquer “salvo disposição de lei em contrário” que permita uma interpretação ampliativa das modalidades de constituição do crédito tributário.

De igual modo, os deveres atribuídos ao particular se limitam à apresentação de declarações sobre matéria de fato (art. 147), ao pagamento antecipado sem prévio exame da autoridade administrativa (art. 150), e, obviamente, às prestações, positivas ou negativas, previstas na legislação tributária no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos (art. 113, § 2º). Não há qualquer mar-

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 683.

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 38.

gem para admitir a autorização pelo Código Tributário Nacional para constituição do crédito tributário pelo particular.

Analisando o alcance da confissão no direito tributário, Humberto Ávila destaca que a manifestação de vontade não pode alcançar a definição jurídica de fatos, mas, apenas, a declaração de sua existência ou inexistência. Citando o art. 97 do CTN, que condiciona o surgimento da obrigação tributária à instituição em lei, e o já citado art. 142, Ávila afirma que “[...] a qualificação jurídica do fato foi subtraída da esfera do contribuinte para adentrar no âmbito de competência reservada à autoridade tributária”⁴⁰.

Ainda mais pertinente é a constatação de que a confissão, embora ateste a ocorrência de fatos, não tem o condão de servir de meio de prova da sua ocorrência. É o caso de fatos exteriorizadores de riqueza, como são os fatos geradores tributários: não basta afirmar o auferimento de riquezas, é preciso comprová-los mediante depósitos bancários; não é suficiente declarar a existência de uma doação, é preciso prová-la mediante apresentação de transferência bancária, e assim por diante. Sendo assim, “[...] não se pode aceitar a confissão como elemento comprobatório da ocorrência de determinado fato tributário ou da correção de determinada qualificação jurídico-tributária sem a existência de outros elementos independentes que comprovem o seu conteúdo”⁴¹.

Na feliz comparação feita por Luciano Amaro, sustentar inexistir razão para a autoridade administrativa praticar o lançamento quando o contribuinte já reconheceu a existência do fato gerador é algo equivalente a dizer: “Se o réu já confessou os fatos, o processo penal é desnecessário: basta metê-lo na prisão.”⁴² Como vimos, apenas com a declaração do contribuinte, a legislação ordinária prevê e o C. STJ tem admitido a inscrição do débito em dívida ativa, a qual goza de presunção de certeza e liquidez, sendo título executivo extrajudicial.

Ora, a inscrição em dívida ativa sequer se compatibiliza com o lançamento por homologação. O pagamento antecipado é um dos atos imprescindíveis para a composição do procedimento de lançamento, que culmina na homologação. Nos casos em que não há o pagamento antecipado, o Código expressamente estabelece que, diante da omissão ou inexatidão por parte do particular, deverá ser efetuado o lançamento pela autoridade administrativa (art. 149, V).

Desta forma, no que se refere à constituição do crédito tributário, as obrigações acessórias e declarações prestadas pelo particular devem ser interpretadas

⁴⁰ ÁVILA, Humberto. Parcelamento e confissão de dívida no direito tributário. *Tributação e desenvolvimento* – homenagem ao Prof. Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 262-263.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. Parcelamento e confissão de dívida no direito tributário. *Tributação e desenvolvimento* – homenagem ao Prof. Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011, p. 264-265.

⁴² AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 373.

apenas como atos que podem (ou não) compor o procedimento de lançamento. De igual modo, o dever de antecipação do pagamento pelo sujeito passivo deve ser compreendido como parte (não suficiente por si só) do lançamento por homologação, o qual imprescinde do posterior ato de homologação (expressa ou tácita), por expressa disposição legal.

Não se discorda de que, em tais situações, o particular exerce uma atividade material de calcular o montante do tributo devido, juridicizada pela legislação tributária, da qual resulta uma norma individual e concreta. Entretanto, ao nosso ver, tal norma não constitui o crédito tributário. A norma editada pelo particular tem como antecedente justamente uma situação na qual a lei exige o dever de antecipação, e como consequente o pagamento antecipado do tributo.

Isto porque, mantendo coerência com as premissas adotadas, enquanto não constituído o crédito tributário, o tributo não é dotado de liquidez e exigibilidade. E, considerando que o ato de lançamento só se considera efetuado com o ato conclusivo do procedimento previsto em lei, o lançamento por homologação só se considera efetuado com o ato de homologação expressa ou tácita, momento no qual o crédito tributário é efetivamente constituído e também extinto, em razão do pagamento antecipado.

A figura do pagamento antes da constituição do crédito, no lançamento por homologação, parece gerar uma polêmica maior que a necessária. Afinal, o CTN admite como modalidades de extinção do crédito tributário, além do próprio “pagamento antecipado e a homologação do lançamento nos termos do disposto no artigo 150 e seus §§ 1º e 4º” (art. 156, VII), figuras como a consignação em pagamento (art. 156, VI), em que o pagamento também pode ocorrer de forma antecipada à constituição do crédito tributário, e da compensação (art. 156, II), em que, até mesmo, determinado indébito recolhido pelo particular pode ser posteriormente reconhecido como crédito para compensação com débito de tributo.

Desta forma, assim como um indébito ingressa nos cofres da Fazenda Pública e posteriormente tem a sua natureza alterada para o fim de ser reconhecido como um crédito do particular passível de quitar um débito via compensação, o pagamento antecipado ingressa como mera antecipação do tributo, tornando-se efetivamente pagamento de tributo no momento da constituição do crédito tributário pelo ato de lançamento por homologação.

5. A função protetiva do lançamento e a privatização da gestão tributária: diagnóstico de uma fratura exposta

Em artigo intitulado “Lançamento, essa formalidade!”, Luciano Amaro⁴³ relata conversa com Gilberto de Ulhôa Canto, um dos célebres membros que parti-

⁴³ AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria*

cipou da comissão que preparou o anteprojeto do CTN, na qual indagou a razão pela qual se levou a tais extremos a privatividade do lançamento.

Em resposta à indagação, Ulhôa Canto respondeu que: “A prática obrigatória do lançamento pela autoridade é uma garantia do contribuinte”. Tratava-se de preocupação com a fiscalidade responsável. Ou seja, de um lado, o Código dotou a autoridade fiscal dos poderes necessários ao exercício de suas funções (atribuindo privilégios e garantias que garantissem sua efetividade), e, de outro, pôs, sob sua responsabilidade, o ônus de, com rigorosa pertinência, aplicar a lei aos fatos.

Tal função é corroborada pelas disposições gerais aplicáveis a todas as modalidades de lançamento, previstas nos arts. 145 e 146 do Código, que estabelecem, respectivamente, que o lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de impugnação do sujeito passivo, recurso de ofício, ou nas situações taxativamente previstas no art. 149, e que a modificação 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.

De qualquer forma, é certo que a maior dessas proteções decorre, justamente, da definição do lançamento como ato administrativo obrigatório e vinculado, em razão da função protetiva que o ato administrativo exerce (ou deveria exercer). O lançamento tributário quebra a impessoalidade do Direito, criando uma relação de confiança entre as partes (administrado e Poder Público), um compromisso entre eles e, por conseguinte, um dever de lealdade⁴⁴.

Como bem explorado por Schoueri e Galendi, é o ato administrativo que assegura a vinculação da atividade administrativa ao Estado de Direito, em virtude de três propriedades que se encontram atreladas a essa forma jurídica: (i) a função de estabilização material, (ii) a função de determinação da abrangência da tutela jurídica, e (iii) a função de executoriedade⁴⁵.

Inicialmente, o lançamento estabiliza a pretensão da administração tributária; por ser “[...] a forma da aplicação em concreto, e a determinado contribuinte, com referência a uma situação específica de fato, de uma norma legal abstrata”⁴⁶, ou, ainda, “a manifestação da pretensão do credor”⁴⁷. Assim, uma vez que o lan-

geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 378.

⁴⁴ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 468-469.

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 35.

⁴⁶ CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto de renda. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1963, p. 171.

⁴⁷ CORRÊA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo. *Revista de Direi-*

çamento somente pode ser modificado ou anulado pela autoridade fiscal nas resritas hipóteses previstas em lei, sendo vinculante à administração, denomina-se *estabilidade material* a vinculação da administração ao conteúdo do ato administrativo. Sendo garantido o direito de impugnação ao lançamento pelo sujeito passivo, o ato administrativo se estabiliza quando não exercido esse direito no prazo legal ou encerrado o processo administrativo, denominando-se *estabilidade formal* o atributo do ato a que o jurisdicionado não mais pode se opor, administrativa ou judicialmente⁴⁸.

Em intrínseca ligação com a função de estabilização material, a *função de determinação da abrangência da tutela jurídica* se revela pelo atributo do lançamento em identificar os limites da pretensão tributária, oferecendo ao sujeito passivo maior segurança a respeito do seu conteúdo e garantindo elementos para que eventualmente exerça seu direito de defesa⁴⁹.

Por fim, a *função de executoriedade* ou exigibilidade trata justamente do atributo do lançamento de atribuir liquidez e certeza à obrigação tributária, tornando-a exigível. No entanto, o ato administrativo não opera somente em benefício da administração tributária. O lançamento também protege o sujeito passivo ao assegurar-lhe que não será onerado de maneira mais intensa do que estabelecido pelo ato administrativo⁵⁰. O limite genérico da revisão de lançamentos, como bem aponta Ulhôa Canto, é “o resguardo dos direitos individuais subjetivos criados”, já que o lançamento “gera o direito adquirido ao tratamento fiscal personalizado”⁵¹.

Neste cenário, podemos visualizar que a guinada jurisprudencial, legislativa e doutrinária no sentido de considerar prescindível o lançamento não representa apenas aceitação de modalidade de constituição de crédito tributário não prevista no Código Tributário Nacional, em prol da praticidade e eficiência, mas uma transferência quase completa do ônus da aplicação da lei aos fatos ao sujeito pas-

to *Administrativo* v. 126, 1976, p. 32.

⁴⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 35-36.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 35-36.

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1.

⁵¹ CANTO, Gilberto de Ulhôa. *Imposto de renda. Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Alba, 1963. v. I, p. 178.

sivo e o abandono da função protetiva do lançamento, em detrimento da certeza do direito e da segurança jurídica do contribuinte.

Somado a isto, muito associado ao advento dos impostos sobre o valor agregado (IVA), vivenciamos globalmente o movimento da “privatização da gestão tributária”, em que houve o abandono de sistemas de declaração (“administrative assessment”) com vistas à adoção cada vez mais presente de sistemas de “autolancamento” (“self-assessment”)⁵², em razão do crescente aumento de fatos tributáveis decorrentes da complexidade da sociedade moderna, em que é praticamente impossível pretender que a tributação vá a bom termo sem a colaboração do particular.

No Brasil, difundiu-se o entendimento que “[...] o lançamento por homologação consubstancia verdadeiro e salutar instrumento de praticabilidade, voltado à simplificação e à racionalização da atividade administrativa em matéria tributária, com a diminuição dos custos dessa atividade e a democratização da gestão fiscal”⁵³.

A preocupação surge quando se pretende que o particular, demais de fornecer os dados e fatos para que a Administração apure o débito, tem ele mesmo de realizar tais operações, com todos os riscos que elas acarretam⁵⁴. Num sistema que sofre com a complexidade e a indeterminação das leis, transfere-se ao sujeito passivo o ônus decorrente da própria natureza da hermenêutica jurídica⁵⁵, sem qualquer vinculação da administração tributária, o que se torna ainda mais prejudicial quando a multa interpretativa não é graduada com base na culpabilidade⁵⁶.

Poder-se-ia sustentar que a função protetiva do lançamento está assegurada, uma vez que, nos termos do *caput* do art. 150 do CTN, o lançamento por homologação se opera pelo ato em que a autoridade administrativa, tomando conhecimento da atividade exercida pelo obrigado, expressamente a homologa. Assim, havendo a homologação expressa pela autoridade administrativa, estabiliza-se materialmente a exigência, fixando-se os limites da pretensão tributária e os cri-

⁵² SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 27-28.

⁵³ COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 231.

⁵⁴ HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 78.

⁵⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 58.

⁵⁶ Cf., sobre o tema, SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance* tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1.

térios jurídicos adotados pelo contribuinte (que se tornam critérios jurídicos do próprio lançamento).

Servimo-nos do depoimento de Sacha Calmon de que, em toda sua vida, jamais viu uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte⁵⁷. A Administração nunca homologa. A homologação não interessa à Administração. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, fiscalizando o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo⁵⁸.

Assim, o sujeito passivo não conta com qualquer estabilização material e qualquer fiscalização é apta a revisar os elementos de fato e de direito relativos às obrigações tributárias dos cinco anos anteriores. Sem a homologação, não há lançamento, e o sujeito passivo permanece submisso a oscilações a respeito da interpretação da lei tributária e da qualificação dos fatos jurídico-tributários⁵⁹.

Será que a introdução, na Constituição Federal, do princípio da cooperação no Sistema Tributário Nacional, pela Emenda Constitucional n. 132/2023, era o que faltava para alterar o contexto eminentemente conflitivo entre fisco e contribuinte, de modo que a homologação expressa passará a ser realizada no intuito de garantir aos sujeitos passivos a estabilização material do lançamento? Assim deveria ser, afinal, nas pertinentes palavras de Tércio Sampaio Ferraz Jr., mister se faz criar “[...] condições de certeza e igualdade que habilitam o cidadão a sentir-se senhor de seus próprios atos e dos atos dos outros”⁶⁰.

Desta forma, numa fiscalização em que a autoridade fazendária avalia a atividade exercida pelo contribuinte (de antecipação do pagamento do tributo) e conclui pela sua adequação, deveria ser impositiva a homologação expressa do lançamento, para o fim de estabilizar materialmente a exigência, fixando-se os limites da pretensão tributária e os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte (que se tornariam critérios jurídicos do próprio lançamento).

⁵⁷ CALMON, Sacha. A constituição do crédito tributário e a disciplina do lançamento segundo o Código Tributário Nacional – tipos de lançamento. In: MELO, José Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo*. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 513.

⁵⁸ CALMON, Sacha. A constituição do crédito tributário e a disciplina do lançamento segundo o Código Tributário Nacional – tipos de lançamento. In: MELO, José Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo*. São Paulo: Malheiros, 2020.

⁵⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 44-45.

⁶⁰ FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *RDtributário* 17-18/51.

Enquanto essa reforma de mentalidade ainda não vem, parece existir um último suspiro da função protetiva do lançamento que merece ser mais bem aprofundado em âmbito doutrinário e jurisprudencial.

6. A homologação tácita e a função de estabilização material do lançamento

Como vimos, com a homologação expressa, considera-se lançado o tributo e, por conseguinte, estabiliza-se materialmente a exigência, fixando-se os limites da pretensão tributária e os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte (que se tornam critérios jurídicos do próprio lançamento). Isto porque, como ensina Oswaldo Aranha Bandeira de Mello, o ato administrativo de homologação pode exercer controle até mesmo de atos de particulares, tendo “[...] o caráter de *referendum* ao ato controlado e só se processa depois da sua emanção, pois só após ele se pode verificar da sua satisfação às exigências legais”⁶¹.

Não sendo realizada a homologação expressa, o Código buscou manter coerência com o instituto do lançamento como ato administrativo, prevendo que, expirado o prazo de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, considera-se efetuado o lançamento que homologa a atividade do contribuinte e definitivamente extinto o crédito tributário.

Parte da doutrina questiona a possibilidade de se tratar a homologação tácita como lançamento (ato administrativo), porquanto o “silêncio” da administração não se coadunaria “com a motivação e conteúdo inerentes à estrutura de todo ato administrativo”⁶². Ainda, aqueles que admitem a constituição do crédito tributário pelo sujeito passivo acabam por relegar à homologação tácita o caráter de mero prazo decadencial⁶³ para a autoridade fiscal promover eventual lançamento suplementar.

Contudo, filiamo-nos ao entendimento que a homologação tácita não é mero silêncio, mas, sim, “presunção legal de concordância”, de modo que a autoridade administrativa aceita os atos preparatórios realizados pelo sujeito passivo “como seus”⁶⁴. No lançamento por homologação, o particular é requisitado ao desempenho de função administrativa⁶⁵: com a homologação tácita, a atividade administrativa torna-se, em tudo, imputável ao Estado⁶⁶.

⁶¹ MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v. I, p. 509.

⁶² SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o panóptico da DCTF: “confissão da dívida” versus “confissão da dívida”*. São Paulo: Max Limonad, 2017, p. 60.

⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 26. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 402; HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997, p. 78.

⁶⁴ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do lançamento. *Revista de Direito Administrativo* v. 168, 1987, p. 30.

⁶⁵ Cf., sobre o tema, MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 390-391.

⁶⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas*. In: MARTINS,

Caso o legislador não tivesse elegido determinado prazo para considerar encerrado o procedimento de lançamento, os procedimentos de lançamento por homologação tenderiam à eternidade. E, como vimos, em coerência com as premissas adotadas, o ato de lançamento só se considera efetuado com o ato conclusivo do procedimento previsto em lei, sendo tal ato (ainda que ficto) essencial para a constituição do crédito tributário.

Assim, fixando um átimo temporal no qual considera efetuado o lançamento, o legislador elimina a indeterminação e incerteza, impedindo a permanência de vínculos tributários em aberto, o perdurar no tempo, sem definição jurídica adequada.

Paulo de Barros Carvalho destaca que, sempre que o fluxo do tempo ameaçar, de algum modo, a obtenção do equilíbrio das relações, mediante a convicção de que uma solução jurídica será encontrada, o que se reflete no princípio da firmeza ou da certeza jurídica, prevê o sistema a ocorrência de fatos extintivos, que têm o condão de definir, drasticamente, a situação, determinando direitos e deveres subjetivos correlatos⁶⁷. Ao nosso ver, é justamente esta a razão de ser da homologação tácita nos lançamentos por homologação.

Diante disto, com a homologação tácita, estabiliza-se materialmente a exigência, fixando-se os limites da pretensão tributária e os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte (que se tornam critérios jurídicos do próprio lançamento).

Em linha com a função protetiva do lançamento, se torna plenamente aplicável o disposto no art. 146 do CTN, no sentido de que, eventual modificação nos critérios jurídicos adotados e fixados no lançamento efetuado por homologação tácita somente pode ser efetivada, em relação àquele sujeito passivo, quanto a fatos geradores ocorridos posteriormente à sua introdução.

Quanto ao conteúdo do art. 146 do CTN, que traz garantia de irretroatividade ao contribuinte nas hipóteses de modificação de critério jurídico no exercício do lançamento, a doutrina divide-se em duas correntes. A primeira compreende que a norma tem aplicação restrita às situações em que já houve lançamento, aperfeiçoado e cientificado o contribuinte, impedindo novo lançamento, por mudança de critério jurídico, em relação ao mesmo fato gerador e contribuinte⁶⁸. A

Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1, p. 42.

⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência tributária*. 11. ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 272.

⁶⁸ BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013, p. 1.214). No mesmo sentido, vide ainda: TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 249; SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão do lançamento. *Revista de Direito Administrativo* v. 14, 1948, p. 31, p. 33; VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributário. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: [s.n.], 2018, p. 28.

segunda, com certas variações, amplia o grau de proteção da norma, entendendo pela impossibilidade de aplicação de novos critérios a fatos geradores ocorridos antes de sua introdução, independentemente da existência de um ato individual direcionado ao sujeito passivo e àquele fato gerador específico⁶⁹.

A primeira corrente, aparentemente, encontra no art. 146 do CTN apenas um reforço da irrevisibilidade do lançamento por erro de direito. Parece-nos que tal construção normativa decorre das hipóteses taxativas de revisão previstas no art. 149 do Código, corroborada pelos Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, reconhecendo que “a variabilidade dos critérios de aplicação da lei implicaria numa discricionariedade incompatível com a própria natureza das leis de direito público em geral, e de direito tributário em particular”⁷⁰, de modo que o art. 146 vai além.

Interpretando sistematicamente o referido dispositivo, em consonância com os princípios da segurança jurídica⁷¹, da proteção da confiança legítima⁷², e da boa-fé, visualizamos uma nítida garantia do contribuinte no sentido de que, quando fixado determinado critério jurídico, não é dado, ao Fisco, variá-lo na apreciação de fatos geradores anteriores à introdução de sua modificação. Trata-se de resguardar a confiança e boa-fé daquele contribuinte que se orientou por determinado critério juridicamente possível e anteriormente fixado.

Neste sentido, se em lançamentos anteriores a autoridade administrativa adotou determinada interpretação da lei tributária, o contribuinte pode seguir o mesmo entendimento, até que ele seja informado diretamente ou por meio de ato administrativo público, de que diverso será o entendimento da fiscalização⁷³. De igual modo, a nosso ver, se houve o lançamento por homologação tácita, o contribuinte tem o direito de adotar aquele critério jurídico até que seja informado de entendimento diverso por parte da autoridade fiscal.

Assim, se o sujeito passivo se encontra desprotegido durante todo o procedimento de lançamento por homologação, estando sujeito às oscilações a respeito da interpretação da lei tributária e da qualificação dos fatos jurídico-tributários,

⁶⁹ AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 341; TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 176. São Paulo: Dialética, maio 2010, p. 81-82; LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 6, 2012, p. 42-70.

⁷⁰ Cf. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954, p. 206.

⁷¹ ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 460.

⁷² TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 6. Belo Horizonte, nov.-dez. 2003, p. 9-20.

⁷³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 678.

com o risco de cobrança das obrigações tributárias dos cinco anos anteriores, ao menos com a homologação tácita, deve ser reconhecida a estabilização material do lançamento e os efeitos dela decorrentes.

7. Conclusão

Buscamos demonstrar que, no atual sistema de lançamento por homologação, decorrente da crescente privatização da gestão tributária, a guinada jurisprudencial, legislativa e doutrinária no sentido de considerar prescindível o lançamento não representa apenas aceitação de modalidade de constituição de crédito tributário não prevista no Código Tributário Nacional, em prol da praticidade e da eficiência, mas o abandono da função protetiva do lançamento, em detrimento da certeza do direito e da segurança jurídica do contribuinte.

Num sistema que sofre com a complexidade e a indeterminação das leis, transfere-se ao sujeito passivo o ônus decorrente da própria natureza da hermenêutica jurídica, sem qualquer vinculação da administração tributária.

Tal cenário fica ainda mais prejudicial ao contribuinte, quando a administração tributária não exerce o dever de homologar expressamente o pagamento antecipado. Sem a homologação, não há lançamento, e o sujeito passivo não conta com qualquer estabilização material, de modo que qualquer fiscalização é apta a revisar os elementos de fato e de direito relativos às obrigações tributárias dos cinco anos anteriores.

Como um último suspiro da função protetiva do lançamento, a homologação tácita surge como figura essencial para encerrar o procedimento de lançamento por homologação, estabilizando materialmente a exigência e fixando os critérios jurídicos adotados pelo contribuinte (que se tornam critérios jurídicos do próprio lançamento).

Assim, se o sujeito passivo se encontra desprotegido durante todo o procedimento de lançamento por homologação, estando sujeito às oscilações a respeito da interpretação da lei tributária e da qualificação dos fatos jurídico-tributários, com o risco de cobrança das obrigações tributárias dos cinco anos anteriores, ao menos com a homologação tácita, deve ser reconhecida a estabilização material do lançamento e os efeitos dela decorrentes.

Bibliografia

- AMARO, Luciano. Lançamento, essa formalidade! In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Teoria geral da obrigação tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. São Paulo: Malheiros, 2005.
- AMARO, Luciano da Silva. *Direito tributário brasileiro*. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2014.

- ÁVILA, Humberto. Parcelamento e confissão de dívida no direito tributário. *Tributação e desenvolvimento* – homenagem ao Prof. Aires Barreto. São Paulo: Quartier Latin, 2011.
- ÁVILA, Humberto. *Teoria da segurança jurídica*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.
- BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro*. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Contribuições: regime jurídico, destinação e controle*. São Paulo: Noeses, 2011.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.
- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. São Paulo, Malheiros, 1999.
- BERLIRI, Antonio. *Principios de derecho tributario*. Tradução de Narciso Amorós Rica. Madrid: Editorial de Derecho Financiero, 1971. v. II.
- CALMON, Sacha. A constituição do crédito tributário e a disciplina do lançamento segundo o Código Tributário Nacional – tipos de lançamento. In: MELO, José Eduardo Soares de (org.). *Estudos de direito tributário: homenagem a José Eduardo Soares de Melo*. São Paulo: Malheiros, 2020.
- CANTO, Gilberto de Ulhôa. Imposto de renda. *Temas de direito tributário*. Rio de Janeiro: Editora Alba, 1963. v. I.
- CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional*. São Paulo: RT, 1991.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CORRÊA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo. *Revista de Direito Administrativo* v. 126, 1976.
- COSTA, Alcides Jorge. *Contribuição ao estudo da obrigação tributária*. São Paulo: IBDT, 2003.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FERRAZ JR., Tércio Sampaio. Segurança jurídica e normas gerais tributárias. *RD Tributário* 17-18/51.
- HORVATH, Estevão. *Lançamento tributário e “autolancamento”*. São Paulo: Dialética, 1997.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. La pravitización de la gestión tributaria y las nuevas competencias de los Tribunales Económico-Administrativos. *Civitas-REDF* n. 37.
- LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas* v. 6, 2012, p. 42-70.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Do lançamento. *Revista de Direito Administrativo* v. 168, 1987.
- MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Curso de direito administrativo*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

- MELLO, Oswaldo Aranha Bandeira de. *Princípios gerais de direito administrativo*. Rio de Janeiro: Forense, 1979. v. I.
- MINISTÉRIO DA FAZENDA. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: IBGE, 1954.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Decadência e o panóptico da DCTF: “confissão da dívida” versus “confissão da dúvida”*. São Paulo: Max Limonad, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALENDI JR., Ricardo André. *Compliance tributário como política pública: a função protetiva do lançamento e a culpabilidade no sistema de multas*. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (org.). *Compliance no direito tributário*. São Paulo: RT, 2021. v. 1.
- SOUSA, Rubens Gomes de. Limites dos poderes do Fisco quanto à revisão do lançamento. *Revista de Direito Administrativo* v. 14, 1948, p. 31.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 176. São Paulo: Dialética, maio 2010, p. 81-82.
- VANONI, Ezio. Elementi di diritto tributário. *Opere Giuridiche*. Milão: A. Giuffrè, 1962. v. II.
- VELLOSO, Andrei Pitten. Modificação de critério jurídico nos lançamentos tributário. In: GOMES, Marcus Lívio; OLIVEIRA, Francisco Marconi de (coord.). *Estudos tributários e aduaneiros do III Seminário CARF*. Brasília: [s.n.], 2018.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 8. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.
- TORRES, Ricardo Lobo. O princípio da proteção da confiança do contribuinte. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 6. Belo Horizonte, nov.-dez. 2003, p. 9-20.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. Interpretação da lei tributária: lei interpretativa, observância de normas complementares e mudança de critério jurídico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 176. São Paulo, maio 2010, p. 82.
- XAVIER, Alberto Pinheiro. *Do procedimento administrativo*. São Paulo: José Bushat-sky, 1976.