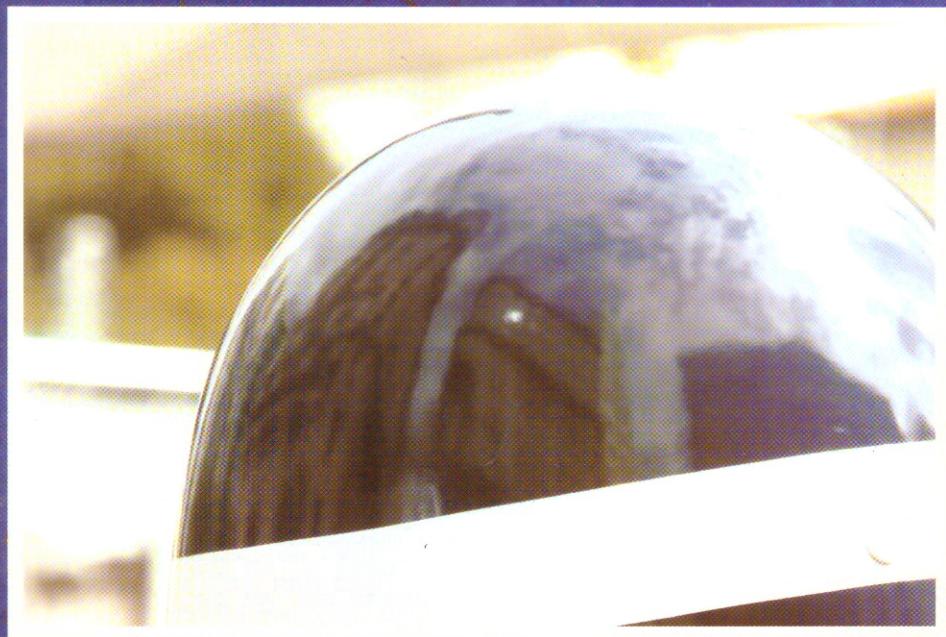


REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO



104

REVISTA DIALÉTICA DE DIREITO TRIBUTÁRIO

ISSN 1413-7097

104



Francisco Lobello

é o autor da foto reproduzida
em destaque na capa desta edição.

**Diretor da Revista
Valdir de Oliveira Rocha**

**Diretores da Editora Dialética
Lidia Lobello de Oliveira Rocha
Valdir de Oliveira Rocha
Denise Lobello de Oliveira Rocha**

Projeto Gráfico inicial de *Escrituras*
Editora, com alterações procedidas por
Mars e Dialética

Capa (fundo)

Detalhe da obra

*“100% Azul ou Quase”,
de Marola Omartem*

Ilustrações de faces dos autores
Fátima Lodo Andrade da Silva

Fotolito da Capa
Binhos

Impressão
Gráfica Palas Athena

(MAIO - 2004)

A Editora mantém em estoque os
exemplares anteriores da

Revista Dialética de Direito Tributário,
inclusive exemplar com o
Índice Cumulativo dos nºs 1 a 99.
Complete sua coleção.

Na página inicial do site
www.dialetica.com.br
canto superior, esquerdo, pode-se
realizar BUSCA que possivelmente
facilitará muito a localização de textos
sobre assuntos de seu interesse.

Os acórdãos estampados na íntegra
correspondem às cópias obtidas nas
Secretarias dos Tribunais ou se originam
de publicações oficiais de seus julgados.
Tiragem superior a 3.000 exemplares.
Distribuição em todo o País.

Os conceitos emitidos nos textos são
de responsabilidade de seus autores.



Uma publicação mensal de
Oliveira Rocha - Comércio e Serviços Ltda.
Rua Sena Madureira, 34
CEP 04021-000 - São Paulo - SP
e-mail: atendimento@dialetica.com.br
Fone/fax (0xx11) 5084-4544
www.dialetica.com.br

SUMÁRIO

Doutrina

Aroldo Gomes de Mattos - PIS/Cofins: a não-cumulatividade e os tratados internacionais

1. Considerações preliminares. 2. A não-cumulatividade do PIS/Cofins. 3. A superioridade hierárquica dos tratados internacionais sobre a legislação tributária interna. 4. Os tratados pactuando paridade ou tratamento tributário não menos favorável. 5. A doutrina. 6. A jurisprudência. 7. As posteriores alterações constitucionais e a MP nº 164/04. 8. O princípio da isonomia em matéria tributária. 9. Conclusões.

7

Bruno Fajersztajn - Aplicação das normas constitucionais pelos Conselhos de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, após a Portaria MF nº 103/02

I - Introdução - colocação do problema e a sua nova perspectiva. II - Os novos artigos 22A dos regimentos internos dos Conselhos de Contribuintes e da Câmara Superior de Recursos Fiscais, introduzidos pela Portaria MF nº 103/02. III - Função dos regimentos internos e os limites do poder regulamentar do Ministério da Fazenda. IV - Competência exclusiva do Congresso Nacional para legislar sobre processo administrativo fiscal. V - Inexistência de normas legais que amparem os artigos 22A. VI - Ofensa ao Código Tributário Nacional. VII - Ofensa à Lei nº 9.784/99. VIII - Os Conselhos e a Câmara Superior não estão obrigados a cumprir o disposto nos artigos 22A de seus regimentos. IX - Conclusões.

18

Fernando Aurelio Zilveti - O ISS, a Lei Complementar nº 116/03 e a interpretação econômica

1. Introdução. 2. O critério econômico de interpretação. 3. A polêmica interpretação econômica após a LC 104/2001. 4. O agravamento da polêmica após a LC 116/2003. 5. Conclusão.

34

Hugo de Brito Machado - Decadência e lançamento por homologação tácita no art. 150 do CTN

1. Introdução. 2. O lançamento por homologação. 3. Pagamento e homologação tácita.

47

Nelson Monteiro Neto - Problemas da repetição do indébito

I - Tema em foco. II - Maneiras de o STF declarar a inconstitucionalidade de uma lei. III - Prazos, segundo o STJ, para pleitear a restituição de tributos sujeitos a lançamento por homologação cuja cobrança foi declarada inconstitucional pelo STF. Inadequada solução para um problema específico (REsp nº 597.505). IV - Solução a nosso ver correta para o problema mencionado na parte III. V - Em conclusão.

55

Paulo Roberto Andrade - O ISS e a responsabilidade tributária prevista no art. 6º, § 2º, II, da Lei Complementar nº 116/03

1. Introdução. 2. Responsabilidade, substituição e retenção na fonte. 3. O art. 6º, § 2º, inciso II da LC 116/03: responsabilidade exclusiva do tomador. 4. Pode a lei complementar instituir responsabilidade substitutiva exclusiva? 5. Conclusões.

62

Robinson Sakiyama Barreirinhas - Definição de “serviços” para fins de tributação pelo ISS

1. Introdução. 2. As teses existentes. 3. Breve histórico do ISS. 4. Considerações jurídicas de cunho econômico. 5. Análise de casos. 6. Análise do texto constitucional. 7. Nossa definição de serviço. 8. Aplicação da nossa definição. 9. Conclusão.

74

Sergio André R. G. da Silva - Considerações acerca da incidência do ISS sobre serviços prestados no exterior

1. Comentários introdutórios. 2. Breve análise da tributação sobre a importação de serviços instituída pela LC nº 116/03. 3. Exame quanto à constitucionalidade da tributação da importação de serviços. 4. Conclusão.

88

Decadência e Lançamento por Homologação Tácita no art. 150 do CTN

Hugo de Brito Machado

1. Introdução

Ao tratarem do lançamento tributário, os doutrinadores brasileiros que admitem o lançamento por homologação, tal como previsto no art. 150 do Código Tributário Nacional, referem-se à homologação como se esta tivesse por objeto o pagamento antecipadamente feito pelo contribuinte.

Debatendo essa questão no Instituto Cearense de Estudos Tributários, a propósito dos trabalhos que compõem o livro *Lançamento Tributário e Decadência*, de autoria coletiva e cuja elaboração coordenamos, sustentei que o objeto da homologação não é o pagamento, mas a apuração do valor da obrigação tributária. Acolhida nossa tese foi então suscitada por Schubert de Farias Machado e Hugo de Brito Machado Segundo, autores de textos que integram o citado livro, a questão de saber se seria possível, então, a homologação da apuração feita pelo contribuinte nos casos em que este não efetua pagamento.

Depois de muitos debates restou mais ou menos pacífico o entendimento segundo o qual a apuração feita pelo contribuinte e informada ao Fisco pode ser objeto de homologação. Não efetuado o pagamento, a autoridade administrativa pode homologar a apuração do valor declarado pelo contribuinte e determinar a intimação deste para efetuar o pagamento, mas não se opera a homologação tácita.

Não ficou, todavia, bem explicada a afirmação segundo a qual a homologação da apuração feita pelo contribuinte, na hipótese de não ter sido efetuado o pagamento, só pode ser a expressa, vale dizer, só pode ser aquela consubstanciada em um ato da autoridade administrativa.

Neste pequeno estudo vamos demonstrar porque não existe homologação tácita da atividade de apuração do valor da obrigação tributária, feita pelo sujeito passivo, quando não tenha havido o respectivo pagamento. Para tanto vamos revisitar algumas noções conhecidas e que se prestam para melhor compreensão da tese que sustentamos.

2. O Lançamento por Homologação

2.1. A homologação como lançamento

A homologação expressa ou tácita termina sendo a forma pela qual o Fisco, concordando com a apuração realiza-



**Hugo de Brito
Machado**

é Professor Titular de Direito Tributário da UFC e Presidente do Instituto Cearense de Estudos Tributários - ICET.

da pelo contribuinte, realiza o lançamento tributário. A idéia do lançamento por homologação foi adotada pelo Professor Rubens Gomes de Sousa, pioneiro notável nos estudos do Direito Tributário em nosso país, e não obstante injustamente criticada por vários doutrinadores, merece aplausos como suporte para a tese segundo a qual o lançamento, enquanto apuração do valor da obrigação tributária é sempre uma atividade privativa da autoridade administrativa, sem prejuízo da atribuição legal do dever de apurar o valor do tributo, e de fazer o pagamento deste, antes de qualquer manifestação da autoridade administrativa, à qual fica sempre assegurada a possibilidade de rever aquela apuração e cobrar, se for o caso, as diferenças constatadas.

É certo que alguns preferem sustentar a existência de tributos sem lançamento, posto que a apuração feita pelo contribuinte não teria a natureza jurídica deste. Soares Martinez enfrentou essa questão com propriedade, afirmando:

“Tem sido muito discutida a natureza desta *autoliquidação*, à qual vários autores negam a natureza de acto tributário, enquanto outros pretendem que se trata de uma *liquidação* realizada pelo contribuinte no uso de uma delegação do Fisco. (Fenech, Ar-mindo Monteiro). Pugliese admitiu o ‘autoaccertamento’ como uma espécie de ‘accer-tamento’; enquanto Tesoro lhe negou tal qualidade, porque o dito ‘autoaccertamento’, embora idêntico substancialmente ao ‘accertamento’, pelo fim e pelos resultados, não o seria quanto à eficácia jurídica, pois o ‘accertamento’ teria natureza obrigatoria, vin-culativa, que Tesoro nega ao ‘autoaccertamento’. Essa mesma posição foi defendida por Giannini, por Berliri, por Pistone, e, entre nós, pelo Prof. Alberto Xavier.

Torna-se difícil não atribuir à *autoliquidação* a natureza, pelo menos, de liquidação provisória, modificável, revogável, por acto da Administração. Aliás, a tese favorável à idéia de poderes delegados pelo Fisco nos contribuintes para efeitos de *liquidação* parece encontrar apoio no art. 2º do Código de Processo das Contribuições e Impostos, de 1963, o qual previa que os direitos do Estado à *liquidação e cobrança* de im-postos fossem exercidos por ‘entidades de direito público ou privado’. No Direito bra-sileiro, o dito *autolançamento* é considerado como *lançamento sujeito a homologação* da Fazenda Pública, que terá lugar tacitamente, pelo silêncio da Administração, após o decurso de cinco anos (*Código Tributário Nacional*, art. 150). E parece que seme-lhante entendimento poderá defender-se no Direito Fiscal português (vd. *Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas*, art. 71º, nº 9).”¹

Como se vê da lição de Martinez, mesmo que a lei não se refira a um *lançamento por homologação*, nos casos em que a lei atribui ao sujeito passivo da obrigação tributária o dever de apurar e pagar o tributo, o lançamento existirá sempre, consubstanciado na manifestação da Administração Tributária a respeito da determinação, feita pelo sujeito passivo, do valor da respectiva obrigação. Manifestação que poderá ser expressa, ou tácita, entendida esta última como decorrência do silêncio da Administração até final do prazo em que se extingue o seu direito de rever a apuração feita pelo sujeito passivo.

Somente na hipótese de não existir prazo de decadência do direito de lançar o tributo é que se poderá admitir tributo sem lançamento. A inexistência desse prazo, porém, não se pode admitir porque seria um atentado à segurança jurídica, absolutamente incompatível com a própria idéia de Direito, sabido que a este cabe, acima

¹ Soaes Martinez, *Direito Fiscal*, 7ª edição, Almedina, Coimbra, 1995, pp. 312/313.

de tudo, realizar os dois valores fundamentais da humanidade, vale dizer, a justiça e a segurança.

2.2. Objeto da homologação

Objeto da homologação é a atividade de apuração, e não o pagamento do tributo.² É a atividade que, diante de determinada situação de fato, afirma existente o tributo e apura o montante devido, ou afirma inexistente o tributo e assim ausente a possibilidade de constituição de crédito tributário. É aquela atividade que, sendo privativa da autoridade administrativa, é em certos casos, por força de lei, desenvolvida pelo contribuinte e assim, para que possa produzir os efeitos jurídicos do lançamento, carece da homologação. Com esta a autoridade faz sua aquela atividade de fato desempenhada pelo contribuinte. Assim, se o contribuinte fez a apuração e informou o valor do tributo ao Fisco, prestando a informação (DCTF, GIA, etc.), a autoridade administrativa pode fazer o lançamento, simplesmente homologando aquela apuração feita pelo contribuinte, e se não houve o pagamento, notificá-lo para pagar, tal como se houvesse terminado um procedimento administrativo de lançamento de ofício.

Não obstante o art. 150, em seu § 1º refira-se a *homologação do lançamento*, e em seu § 4º contenha a expressão considera-se *homologado o lançamento*, na verdade não se homologa o lançamento, pois o lançamento, nesta hipótese, consiste precisamente na homologação.³ Homologação da atividade de apuração ou determinação do valor do tributo e, sendo o caso, da penalidade, que a final consubstanciam o crédito tributário. O que existe antes da homologação não é, em termos jurídicos, um lançamento. Toda a atividade material desenvolvida pelo contribuinte para a determinação do valor devido ao Fisco não é, do ponto de vista rigorosamente jurídico, o lançamento, pois este é, repita-se, atividade privativa da autoridade administrativa. Atividade que, em se tratando de lançamento por homologação, consiste simplesmente na homologação.⁴

Referindo-se ao art. 150, e seus §§ 1º e 4º, Barros Carvalho assevera com inteira propriedade que *não se trata de homologação do lançamento, justamente porque, nesta modalidade, o lançamento vai aparecer apenas com o ato homologatório*.⁵ Mas o ilustre Professor da PUC de São Paulo incorre em equívoco, data máxima vénia, quando afirma que *inexistindo pagamento antecipado não se poderá falar em homologação*.⁶

² Cf. Zuudi Sakakihara, em *Código Tributário Nacional Comentado*, coord. de Vladimir Passos de Freitas, RT, São Paulo, 1999, p. 584.

³ Não se trata de desobedecer ao CTN. Cuida-se na verdade de corrigir erro de redação que em nada interfere com as normas nele existentes. Erro que se mostra evidente em face de outros dispositivos do próprio Código, e da lógica jurídica.

⁴ É certo que o § 1º, do art. 150, referindo-se à *homologação do lançamento*, parece admitir que se deve considerar a atividade de apuração, desenvolvida pelo contribuinte, como *lançamento*. Cuida-se, porém, de simples impropriedade terminológica. A palavra lançamento, aí, está empregada no sentido de apuração do valor do tributo. Não no sentido técnico jurídico de *constituição do crédito tributário*.

⁵ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por Homologação - Decadência e Pedido de Restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73.

⁶ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por Homologação - Decadência e Pedido de Restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73.

Como o objeto da homologação não é o pagamento, mas a atividade que em face de determinada situação de fato afirma existir um tributo e lhe apura o montante, ou afirma não existir tributo a ser apurado, não é razoável afirmar-se que a ausência do pagamento impede a homologação.

2.3. *Homologação expressa ou tácita*

A homologação pode ser expressa, praticada por um ato da autoridade em que esta afirme estar de acordo com a apuração, ou tácita, que se opera pelo decurso do prazo de que dispõe a autoridade para fazer a homologação. Ressalte-se que só há homologação tácita se tiver havido pagamento, porque tal homologação é a condição para que se opere a extinção definitiva do crédito tributário, nos termos § 1º, do art. 150, do CTN.

Realmente, se o contribuinte fez o pagamento do tributo, não é razoável que persista indefinidamente a apuração por ele efetuada desconhecida da autoridade administrativa. Por isto o Código construiu mais esta ficção, a homologação tácita, que se opera pelo decurso do prazo de cinco anos contado do fato gerador do tributo.⁷

2.4. *Homologação sem pagamento*

Nos casos em que o contribuinte faz a apuração do valor devido e a declaração deste à autoridade administrativa, mas não faz o respectivo pagamento, pode a autoridade homologar aquela apuração expressamente. Em tais casos não se pode falar de homologação tácita.

Sem razão, neste ponto, Barros Carvalho, ao dizer que “inexistindo pagamento antecipado, ainda que o contribuinte documente bem todos os seus passos, não se poderá falar em homologação”.⁸ Seu equívoco certamente decorre de considerar como objeto da homologação o pagamento, quando na verdade o objeto da homologação é a atividade de apuração. Aliás, por isto mesmo aquele ilustre Mestre da PUC de São Paulo ensina, com propriedade, que o CTN, com o lançamento por homologação, “submete a seqüência procedural desencadeada pelo sujeito passivo a um específico juízo homologatório, verificador da estrita legalidade dos atos praticados”.

Como já acima demonstrado, o objeto da homologação é a atividade de apuração. Por isto é que ocorrida a homologação estará constituído o crédito tributário, e a autoridade administrativa deve notificar o contribuinte para fazer o respectivo pagamento.

2.5. *Reclamação e recurso. O Direito de defesa e a isonomia*

Questão delicada é a de saber se o contribuinte, notificado do lançamento por homologação, tem ou não o direito de interpor reclamação contra esse lançamento, e de interpor recurso da decisão que o mantenha.

⁷ Código Tributário Nacional, art. 150, § 4º.

⁸ Paulo de Barros Carvalho, “Lançamento por Homologação - Decadência e Pedido de Restituição”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 3/97, p. 73.

A doutrina é controvertida. Pela necessidade de notificação do contribuinte manifestam-se Alberto Xavier,⁹ Lúcia Valle Figueiredo¹⁰ e Ricardo Lopes Becho, este último com fundamentação diversa.¹¹ Pela desnecessidade dessa notificação, entre outros, Paulo de Barros Carvalho.¹²

A razão parece estar com os primeiros. Não pode ser feita a inscrição em Dívida Ativa, do valor declarado e não pago pelo contribuinte, sem que tenha sido este notificado da homologação. A liquidez e certeza do crédito tributário dependem, pelo menos, da manifestação da autoridade administrativa, homologando a apuração feita pelo contribuinte. E este tem o direito de tomar conhecimento dessa homologação, para que pague, ou demonstre que o tributo não é devido, ou não é devido naquele montante.

À primeira vista pode parecer que, tendo o lançamento sido feito com base na declaração do próprio contribuinte, este não teria o que se defender, sendo possível mesmo a inscrição do valor correspondente em Dívida Ativa, independentemente de notificação. Não é assim, porém. O contribuinte pode haver declarado mas, em seguida, constado erro seu, de fato ou de direito, e assim estar convencido de que o tributo não é devido, ou o seu montante não é aquele declarado.

Há quem sustente que notificar o contribuinte, reconhecendo a este o direito de defender-se, seria criar *um monstrengó processual-administrativo, no qual o contribuinte iria se defender de uma acusação por ele mesmo formulada.*¹³ A tese é aparentemente válida e nos causa forte impressão. Para demonstrar que a sua validade é apenas aparente, porém, basta dizer-se que a declaração do contribuinte não tem, nem pode ter, o efeito de criar a obrigação jurídica tributária, que sendo *ex lege* não tem a vontade como ingrediente formador. E que, por isto mesmo, o tributo indevido deve ser restituído, ainda que pago voluntariamente.

Ora, se o contribuinte que declarou, e pagou, tem direito à restituição da quantia que pagou indevidamente, porque não se deve assegurar ao contribuinte que apenas declarou, o direito de demonstrar que o fez em erro?

Alberto Xavier critica a jurisprudência predominante, que entende albergar “um tratamento discriminatório - e, portanto, inconstitucional, por ofensivo ao princípio da igualdade - entre o contribuinte que declarou e não pagou em relação ao contribuinte que não pagou nem sequer declarou, pois quanto a este último haverá lançamento de ofício anterior à inscrição de dívida, plenamente ensejador de recurso administrativo”. E conclui que se impõe “repelir de nossa vida jurídica, por reconsideração da jurisprudência, uma prática que, inexplicavelmente, subsiste, apesar de em flagrante violação da ordem constitucional”.¹⁴

⁹ Alberto Xavier, “A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 25, p. 13.

¹⁰ Lúcia Valle Figueiredo, “A Inscrição da Dívida como Ato de Controle do Lançamento”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 36, pp. 83/87.

¹¹ Ricardo Lopes Becho, “Execução Fiscal de Tributos ‘sem Lançamento’ ou Lançados ‘por Homologação’ e a Notificação Administrativa”, em *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 22/99, pp. 644/641.

¹² Paulo de Barros Carvalho, citado por Ricardo Lopes Becho, em “Execução Fiscal de Tributos ‘sem Lançamento’ ou Lançados ‘por Homologação’ e a Notificação Administrativa”, *Repertório IOB Jurisprudência*, nº 22/99, p. 642.

¹³ TRF da 3ª Região, 4ª Turma, Apelação Cível nº 468.852, Rel. Juiz Manoel Álvares, julgado em 18.08.99, *DJU* 2 de 19.11.99, p. 572, e *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 53, pp. 173/176.

¹⁴ Alberto Xavier, “A Execução Fiscal nos Tributos de Lançamento por Homologação”, em *Revista Dialética de Direito Tributário*, nº 25, p. 13.

Tem razão o eminente tributarista. É inadmissível a inscrição do valor declarado em Dívida Ativa, sem a prévia notificação do contribuinte. O contribuinte que declarou pode ter deixado de pagar exatamente porque, depois da declaração, restou convencido de que o tributo é indevido. Se tivesse feito o pagamento, teria direito à manifestação da autoridade administrativa em seu pedido de restituição. Não é razoável, pois, excluir-se o seu direito a tal manifestação, que ocorrerá, se for o caso, no processo administrativo em que o mesmo venha a se insurgir contra a cobrança extrajudicial. A isonomia, assim, pode ser invocada também em relação ao que fez o pagamento, e tem direito à apreciação administrativa de seu pedido de restituição.

Aliás, como o contribuinte que pagou indevidamente tem direito à manifestação da autoridade administrativa em seu pedido de restituição, é razoável entender-se que o contribuinte tem o direito de apurar e declarar o montante de um tributo sujeito a lançamento por homologação que considere indevido, apenas para, cumprindo essas obrigações acessórias, não se fazer inadimplente e não ensejar o lançamento de ofício. Apura e declara, viabilizando o lançamento por homologação. Entretanto, como considera o tributo indevido, não efetua o seu pagamento, aguardando a oportunidade própria para discutir a exigência na via administrativa. Oportunidade que surgirá com a notificação do lançamento.

Afirmando o direito de defesa do contribuinte, o Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais já decidiu com razão que:

“Lavrado o auto de infração, o contribuinte tem direito líquido e certo de ver regularmente processada a impugnação administrativa tempestivamente apresentada, sendo defeso à Administração Fazendária indeferi-la de plano, ainda que se trate de crédito tributário não contencioso declarado pelo próprio contribuinte, devendo ser instaurado o processo tributário administrativo, pois a ampla defesa prevista no art. 5º, LV, da CF, é assegurada, também, em processos administrativos.”¹⁵

2.6. Presunção quanto a matéria de fato

Não se pode, entretanto, negar que a declaração feita pelo contribuinte gera uma presunção de que o fato gerador do tributo efetivamente ocorreu, e que o valor devido efetivamente é aquele por ele declarado.

Justifica-se, pois, no plano do direito constituendo, a instituição de um procedimento sumário para os casos de lançamento por homologação sem o pagamento do tributo. Nesse procedimento sumário o contribuinte teria oportunidade de provar que já foi efetuado o pagamento, ou que incorreria em erro ao fazer a declaração.

Todavia, enquanto inexistente esse procedimento sumário, há de ser assegurado ao contribuinte o direito de defesa no mesmo procedimento hoje existente para o lançamento de ofício. Com isto será evitada a inscrição em Dívida Ativa de quantias já pagas, e se dará oportunidade para o pagamento, evitando-se o acréscimo correspondente às medidas preparatórias da execução fiscal.

¹⁵ TJMG, Apelação Cível nº 137.491/7 - Contagem, Rel. Des. Aloysio Nogueira, julgado em 24/06/99, DJ de 07/12/99 e Boletim Informativo Juruá, Atualidades Tributárias, março/2000, p. 7.

2.7. Outras questões relacionadas ao lançamento por homologação

Outras questões relacionadas ao lançamento por homologação podem ser suscitadas, e muitas foram examinadas, por nós e por outros autores, no livro cuja elaboração coordenamos, *Lançamento Tributário e Decadência*, cuja leitura recomendamos. O que escrevemos aqui, todavia, já nos parece bastante para nos permitir oferecer resposta à questão de início suscitada, qual seja, a questão de saber por que não existe homologação tácita da atividade de apuração do valor da obrigação tributária, feita pelo sujeito passivo, quando não tenha havido o respectivo pagamento.

3. Pagamento e Homologação Tácita

3.1. Homologação tácita do valor apurado e não pago

Pode parecer sustentável a tese segundo a qual se o objeto da homologação é a apuração, e não o pagamento, feita a declaração do valor a ser pago pelo contribuinte, e não efetuado o pagamento, com o decurso do prazo de cinco anos opera-se a homologação tácita que enseja a cobrança judicial enquanto não consumada a prescrição.

Essa tese é aparentemente lógica. Se o objeto da homologação é a atividade de apuração, e esta foi praticada, e dela teve ciência a autoridade administrativa, parece lógica a possibilidade de homologação tácita dessa apuração.

Essa lógica, porém, é apenas aparente. Em vez de ser lógica, do ponto de vista jurídico a tese em questão alberga inadmissível incongruência, além de consubstanciar verdadeiro prêmio em razão da inércia, como se passa a demonstrar.

3.2. Um prêmio à inércia do titular do direito

No plano da política jurídica a tese que preconiza a homologação tácita da apuração feita pelo sujeito passivo da obrigação tributária, independentemente do pagamento respectivo, consubstancia um verdadeiro prêmio à inércia da autoridade administrativa.

Com efeito, admitir-se a homologação tácita da apuração, para viabilizar a cobrança, mesmo tendo a autoridade administrativa se mantido inerte durante mais de cinco anos, desde o fato gerador do tributo, seria premiar a inércia, subvertendo o significado jurídico desta.

A feitura do lançamento constitui um dever da autoridade administrativa. Tendo conhecimento da ocorrência de um fato gerador de tributo, a autoridade tem o dever indeclinável de lançar. Prestada a informação, pelo sujeito passivo da obrigação tributária, da apuração por ele realizada, a autoridade administrativa tem o dever indeclinável de examinar os fatos e fazer a homologação expressa, ou lançar a possível diferença do tributo quando for o caso. O art. 150, *caput*, portanto, atribui um dever à autoridade administrativa.

A homologação tácita constituiria, portanto, um prêmio à Administração Pública em decorrência do descumprimento, pela autoridade administrativa, do seu dever de lançar.

3.3. O pagamento como razão da homologação tácita da apuração

Na verdade o pagamento, embora não seja o objeto da homologação, é a única razão lógica da homologação tácita da atividade de apuração do valor da obrigação tributária.

O decurso do prazo de cinco anos, desde o fato gerador do tributo cuja apuração pelo contribuinte foi comunicada ao Fisco, extingue o direito de a Fazenda Pública lançar o tributo. Tendo ocorrido pagamento antecipado, não se pode dizer que o pagamento extinguiu o crédito porque este não havia ainda sido constituído, e não se pode extinguir o que não existe. Na verdade o pagamento antecipado pelo obrigado, como diz o § 1º, extingue o crédito sob condição resolutória da ulterior homologação. E como a autoridade não cumpriu o seu dever de homologar, o § 4º do art. 150, ao estabelecer o prazo de decadência, disse também que findo este se considera homologado o lançamento - a atividade de apuração desenvolvida pelo sujeito passivo - e definitivamente extinto o crédito tributário. A homologação tácita da atividade de apuração tem apenas a finalidade de permitir que se afirme que o pagamento foi correto, adequado, capaz de extinguir a dívida tributária.

A homologação expressa tem por fim conferir liquidez, certeza e exigibilidade ao crédito tributário, permitindo sua inscrição como dívida ativa da Fazenda Pública e, assim, ensejar a cobrança executiva. Tem, portanto, efeitos positivos para o credor, pois acrescenta elementos novos à relação jurídica, em favor da Fazenda Pública. Não é razoável, portanto, admitir-se que esses elementos novos decorram da inérgia da autoridade administrativa.

A decadência, que extingue o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário pelo lançamento, é um resultado da inérgia da autoridade administrativa. A homologação tácita é também um resultado da inérgia da autoridade administrativa. São resultados que se somam, em detrimento da Fazenda Pública. O art. 150, § 4º, do Código Tributário Nacional, é coerente quando estabelece a ocorrência desses dois resultados da inérgia da autoridade administrativa. Seria incongruência intolerável admitir-se que dessa mesma inérgia decorra o efeito constitutivo do crédito tributário, que robusteceria o direito da Fazenda Pública.