

O LANÇAMENTO E O CRÉDITO TRIBUTÁRIO: MODALIDADES, PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA

Sacha Calmon Navarro Coêlho*

Sumário: 1. O Fato Gerador Ocorrido e a Decadência do Crédito Tributário pela Preclusão do Ato de Lançar. Revisitando o “Lançamento por Homologação” – as Datas Iniciais da Decadência do Crédito Tributário; 2. A Decadência do Crédito. Prescrição da Ação de Execução da Fazenda Pública; 3. Abstract.

1. O FATO GERADOR OCORRIDO E A DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO PELA PRECLUSÃO DO ATO DE LANÇAR. REVISITANDO O “LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO” – AS DATAS INICIAIS DA DECADÊNCIA DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO.

É chegada a hora de fazermos uma profunda meditação sobre a existência, com fulcro em distinção jurídica prestante, de uma *tipologia* ou, se se preferir, de *tipos* de lançamentos no Direito brasileiro, eis que o didatismo ou a suma explicativa não cabem nos programas das leis.

Em rigor, os tipos de lançamento configurados no CTN (lançamento de ofício, por declaração e por homologação) estão destituídos de fundamentação científica. Em verdade, são narrativas dos eventos preparatórios ao ato do lançamento. Questões relativas à correção de erros ou à verdade dos elementos informativos não dependem, de forma alguma, dos tipos de lançamento, são resolvidas noutras instâncias. Por definição, o lançamento tributário é ofício privativo da Administração. Ao contribuinte, ao juiz, ao legislador, é vedado lançar. Quem aplica a lei tributária, mediante atos de lançamento, é a Administração, privativamente. Todo lançamento é de ofício. Não há escapatória.

* Professor Titular de Direito Financeiro e Tributário da Faculdade de Direito da UFMG

O que ocorre, no plano fático, é que uns tributos podem ser lançados diretamente, sem prévias informações do contribuinte. É o caso do IPTU e também do IPVA. Imóveis e veículos estão rigorosamente cadastrados. Outros tributos exigem que o contribuinte informe ao Fisco dados relevantes. É o caso do ITR, a exigir do produtor rural rol dilargado de declarações, sem as quais o lançamento não seria possível. Na hipótese do chamado, com errônea, *lançamento por homologação*, o contribuinte calcula o *quantum debeatur* e efetivamente o recolhe, sem eximir-se, entretanto, de prestar declarações. A Administração tem cinco anos para verificar se o contribuinte recolheu com acerto e exatidão o valor devido. Dentro desse trecho de tempo, a Administração pode expedir *ex officio* seguidos lançamentos, até exaurir a matéria tributável (sem *bis in idem*, logicamente). A expressão *lançamento por homologação* somente faria sentido se fosse *conditio sine qua non* para a validação do pagamento. Isto não ocorre e por isso atribui-se à inação da Fazenda, no período de cinco anos, a pena de preclusão (o que veio a ser a tal homologação tácita do CTN). Ora, não existe homologação tácita, e sim preclusão do prazo para fazê-la, obrigando a Administração a respeitar a atividade do contribuinte antecipatória do pagamento. Em sentido contrário, defendendo a pertinência teórica e vocabular do *lançamento por homologação*, Misabel Derzi e Estevão Horvath.¹

Na verdade, a Fazenda Pública não tem direito ao lançamento, tem o dever de fazê-lo, pois se trata de ato administrativo vinculado e obrigatório. O que caduca não é o direito de praticar o lançamento, mas o crédito tributário, em razão de preclusão. Para que o titular de um direito o perca é necessário, antes, que ele exista. O que caduca é o crédito tributário. Este existe desde que o fato jurígeno da obrigação tributária ocorre no mundo. O prazo para o exercício do poder-dever de lançar é que se esgota pela inação da Fazenda. Precluso o prazo assinalado à Fazenda Pública pela lei para o ato de *formalização declaratória* do crédito tributário, não mais poderá ser exercitado dito ato. A preclusão mata o direito de crédito da Fazenda Pública por caducidade naquelas hipóteses em que o pagamento do tributo depende de sua prévia formalização pela Fazenda (tributos de lançamento direto, tipo IPTU). Nos casos em que o tributo pode ser pago sem lançamento

1 DERZI, Misabel. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 405. (Estevão Horvath é referido pela autora citada.)

(tributos sujeitos à homologação do pagamento), a inação da Fazenda em homologar ou fiscalizar, passado o prazo preclusivo, faz igualmente caducar o direito de crédito remanescente ou integral. Nesses casos, os elementos que informaram o agir do contribuinte ficam inalcançáveis à fiscalização tributária. “O Direito não socorre aos que dormem.”

Retenham-se, de passagem, três lições:

- a) Inexiste direito de lançar, o que há é o dever de fazê-lo (ato administrativo simples, obrigatório, vinculado e sujeito a preclusão).
- b) O prazo para praticar o ato de lançamento preclui, não caduca; somente direitos caducam.
- c) A preclusão dos prazos para *lançar tributo a ser pago* ou *homologar pagamento* de tributo acarreta a *caducidade do direito de crédito da Fazenda*, que já nascera com a obrigação. Extinto o crédito, *ipso facto*, extingue-se a obrigação. Não há obrigação sem objeto.

O art. 150 cuida do lançamento por homologação — expressão altamente ambígua — como vimos de ver. Homologa-se quando não é possível lançar e lança-se quando não é possível homologar.

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

§ 1º. O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º. Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º. Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição

de penalidade, ou sua graduação.

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

Na verdade, o lançamento por homologação existe quando a Administração expressamente concorda com a atividade do contribuinte de calcular por conta da lei o imposto devido, fazendo o seu pagamento. Nesse caso, o lançamento dito por homologação é irreversível. Em toda a nossa vida, jamais vimos uma homologação formal integral de pagamento feito pelo contribuinte. A homologação não interessa à Administração. A sua existência deve-se a cópia de Direito estrangeiro feita sem cuidados críticos. Por isso mesmo, a Administração nunca homologa. Prefere deixar correr em aberto o prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação tributária, com o fito de fiscalizar o contribuinte quantas vezes queira e, eventualmente, expedir lançamentos ditos “suplementares”, de ofício. É mais eficaz e mais cômodo. A fórmula do CTN, embora sofisticada, é, sem dúvida, engenhosa. Importa compreendê-la em toda sua extensão, principalmente na dimensão do pragmático.

O § 2º do art. 150 insiste na estranha separação entre o crédito e a obrigação. Quer, no entanto, apenas dizer que os pagamentos que venham a ser feitos espontaneamente pelos sujeitos passivos não afetam a relação jurídico-tributária decorrente de fato gerador ocorrido, muito embora, nos termos do § 3º, reduzam o montante tributável. Em havendo ainda saldos após ditos atos, serão então cobrados com a imposição de penalidades pela mora, sendo o caso. É tudo muito óbvio. São modos de garantir os dizeres do *caput*, que considera lançamento a homologação do pagamento. Ora, lançamento é ato pleno de conteúdo. A homologação é mera acordância relativa a ato de terceiro, no caso o contribuinte, de natureza satisfativa, *i.e.*, pagamento. Por isso, o § 1º diz que o pagamento “extingue” o crédito, mas sob a “condição resolutória” de ulterior “homologação do lançamento”. Que lançamento? O que a Fazenda homologa é o pagamento. Esta homologação equivaleria a um lançamento, segundo o dizer do CTN. O pagamento fica em suspenso, não produz efeitos, salvo se ocorrer homologação ex-

pressa. Em havendo, a qualquer tempo, dentro do quinquênio, o crédito fica definitivamente extinto. E se não houver homologação expressa? O § 4º prescreve que, se não houver lei federal, estadual ou municipal prevendo prazo menor para a realização do ato homologatório expresso, a potestade para fazê-lo precluirá em cinco anos a contar do fato gerador da obrigação e do crédito. Neste caso, o decurso do prazo e a inação da Fazenda Pública terão os mesmos efeitos de uma homologação expressa, daí a expressão *homologação tácita* (“quem cala consente”). Tem-se, então, por definitivamente extinto o crédito tributário, tenha ou não ocorrido o seu recolhimento total ou parcial pelo contribuinte, mediante um ou mais pagamentos espontâneos, temporâneos ou não, salvo se cumpridamente provada *a priori* a ocorrência de intenção dolosa da parte do contribuinte, visando a fraudar a Fazenda ou a simular pagamentos. Nesta hipótese, o prazo para operar lançamentos *ex officio* é de cinco anos contados, porém, do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, I, do CTN. Mas, na hipótese de a Fazenda antecipar-se ao 1º dia do exercício seguinte, expedindo atos preparatórios do lançamento, o *dies a quo* será o da notificação ao contribuinte desses atos, como assinalado no art. 173, parágrafo único. O art. 173 está redigido assim:

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

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

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

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

Quid se não houver pagamento algum? Nesse caso, como não há o que homologar, o decurso do prazo de cinco anos a contar do fato gerador da obrigação não faz sentido. Novamente somos remetidos ao art. 173, I, ou ao seu parágrafo único, dependendo da situação.

A solução alvitrada é razoável, porque no CTN — lei de normas gerais — os prazos decadenciais estão regradados tão-somente nos arts. 150, § 4º, e 173. Logo, não há saída. Direitos patrimoniais e potestades administrativas vinculadas não podem subsistir eternamente. É contra a índole do Direito, que não socorre aos que dormem.

A decadência e a prescrição em matéria tributária são matérias sob reserva de lei complementar (normas gerais), de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais que convivem na Federação. Vale para todos os *tributos*.

Então, fica assentado que o quinquênio decadencial para homologar, com o *dies a quo* fixado na data da ocorrência do fato gerador da obrigação, só opera quando houver pagamento de boa-fé, certo ou errado. Quando ocorre dolo, com a *meta optata* de fraudar ou simular, o *dies a quo* se desloca para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento *ex officio* poderia ter sido efetuado. A mesma coisa ocorre em relação ao *dies a quo* para lançar *ex officio*, quando o contribuinte simplesmente nada recolhe (e deveria fazê-lo, por determinação legal). Na prática, dá-se mais tempo à Fazenda para acordar e agir. O seu sono jurídico, perdurando, faz caducar o poder-dever de lançar o crédito. A obrigação se desfaz.

O CTN, ao dizer que a “antecipação do pagamento”, que é ato jurídico simples, extingue o crédito tributário, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento (art. 150, § 1º), revela, mais uma vez, a ambigüidade que o marca a ferro; a ambigüidade entre autoritarismo e relação jurídica de um lado, e entre o procedimentalismo e a teoria das obrigações do outro lado.

Várias são as impropriedades técnicas e jurídicas abrigadas no dispositivo em comento.

O CTN é um texto compromissório. Suas ambigüidades devem ser explicadas a partir desse fato. Talvez por fugir do óbvio, ilustres juristas pátrios lançam-se às alturas para harmonizar as suas incongruências ao invés de descalvá-las. Não é que sejamos iconoclastas, apenas realçamos o ambiente originário que fecundou a lei. Isto facilita a compreensão do tema, senão vejamos.

A) A “a antecipação do pagamento” significa que o pagamento é anterior ao lançamento. Nesse caso, desde logo, o lançamento não confere exigibilidade ao crédito, já que o pagamento dele prescinde.

Em todas as hipóteses em que o contribuinte paga sem prévio exame da autoridade administrativa, o pagamento nada extingue. O que se vê é o comodismo da Fazenda Pública a incumbir o contribuinte do processo de “liquidação” do tributo, obrigando-o, sob todos os riscos e penas, a calcular o montante do crédito, conforme prescreve a lei genérica, impessoal e obrigatória. Cabe ao contribuinte substituir a Administração na tarefa de aplicar *ex officio* a lei ao caso concreto. No Direito Privado, as obrigações pecuniárias extinguem-se com o pagamento. No Direito Público Tributário tal não ocorre, pela introdução de uma suposta *condição resolutória*. Ora, as condições aderem aos negócios jurídicos (bilaterais). Pagamento não é negócio jurídico, mas ato jurídico simples e necessitado. Ainda quando se quisesse aludir a uma condição legal, esta teria que traduzir evento futuro e incerto, justamente o contrário legal, do que predica o CTN ao dogmatizar o lançamento como ato absolutamente necessário, previsível, certo, vinculado e obrigatório.

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

B) Tampouco se pode afirmar que a ulterior homologação do pagamento seja uma condição que pode se realizar ou não, vez que futura e incerta. O lançamento é ato obrigatório, não pode ser incerto. A impropriedade mais se acendra quando se confere à inação da Fazenda quanto a homologar o condão de — pelo silêncio — efetivá-lo. (Uma insolúvel contradição).

Foi tudo armado para satisfazer a tese de que, nesse caso, o silêncio é ato

confirmatório do afazer do contribuinte (lançamento por omissão, com efeito confirmatório).

O que ocorre é simples. O pagamento feito pelo contribuinte só se torna eficaz cinco anos após sua realização (durante este tempo, a Fazenda Pública, gostosamente, tem o contribuinte à sua mercê). Passado este tempo, preclui o poder-dever da Fazenda de rever o pagamento feito pelo contribuinte, e, em consequência, decai o seu direito ao crédito remanescente, caso exista. Está a gosto da Fazenda que assim seja. O contribuinte corre o risco e o desconforto. Estranha obrigação em que o credor se alteia sobranceiro. Não vemos em quê a teoria do lançamento sujeito à homologação garante o contribuinte. Pelo contrário, deixa-o em suspense.

Alguns autores defendem a chamada *homologação tácita* do lançamento ao argumento de uma suposta “função confirmatória” desta em relação ao ato de pagamento do contribuinte, liberando-o da obrigação e legitimando o seu afazer. Parece-nos completamente equivocada a tese: a uma, porque a Administração tributária nunca homologa expressamente o ato do pagamento; a duas, porque o contribuinte prescinde de tal legitimação, uma vez que pagou no dia certo, por força de lei. O que ocorre na espécie é justo o contrário. É a legitimação do credor para exigir do devedor qualquer parcela do crédito porventura faltante, se já não extinto pela consumação do prazo decadencial. O prazo para fiscalizar o contribuinte não poderia ficar aberto eternamente.

A tese da homologação tácita do pagamento (não-ato) com valor de lançamento (em tese ato necessário, positivo, obrigatório e vinculado) serve tão-somente para justificar o dogma legal de que o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, mito criado pelo procedimentalismo e pelas teorias constitutivistas.

Razão assiste a Pinheiro Xavier ao dizer:

“Tenha-se desde logo a presente figura do lançamento por homologação, existente na esmagadora maioria dos tributos modernos, nestes não é necessária a prática de um ato administrativo de lançamento antes do pagamento do tributo, de tal modo que a relação tributária se constitui e extingue

independentemente desse ato jurídico. Aqui é evidente que a eficácia constitutiva da obrigação resulta, por si só, do fato tributário.” (XAVIER, Alberto Pinheiro. Do lançamento. Teoria Geral do Ato, do Procedimento e do Processo Tributário, 2ª ed. Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 558)

Não é por outra razão que as liminares em mandado de segurança – assim como as liminares e antecipações de tutela em outras ações judiciais, conforme acrescentado ao art. 151 do CTN pela Lei Complementar 104/01 – suspendem a exigibilidade do crédito nos impostos sujeitos a lançamento por homologação sem que este exista. A exigibilidade do crédito está na lei, não no ato jurídico do lançamento por homologação (totalmente desnecessário, visto que a Fazenda dispõe de cinco anos para verificar se o crédito foi integralmente pago e para expedir tantos lançamentos quantos sejam necessários).

Cumpra distinguir a situação retroexaminada daquelas em que o lançamento é condição de atendibilidade (dos tributos em que, por força de lei, o lançamento precede necessariamente ao pagamento). Aqui, a aplicação da lei genérica, impessoal e obrigatória é, necessariamente, realizada pelo credor, que a individualiza relativamente ao devedor para poder exigir dele a prestação tributária (ITR, IPTU, ITCD, IPVA, contribuições de melhoria).

Agora anote-se: como o ato jurídico do lançamento é destituído de auto-executoriedade, cumpre-lhe a função de formar o título abstrato do crédito da Fazenda Pública, condição de executoriedade.

Tem-se, então, que nos lançamentos diretos por declaração e também nos de ofício, o autocontrole é absolutamente necessário (contencioso administrativo insuprimível). O devido processo legal deve ter amplo curso com a participação do contribuinte, pois a formação do título extrajudicial é, em princípio, unilateral. Nos títulos executivos extrajudiciais (*nulla executio sine titulo*), de algum modo o devedor se obrigou, assinou o cheque (ordem de pagamento à vista), a nota promissória, a letra de câmbio, o contrato. No caso da certidão de dívida ativa, é ela conformada pela Administração de maneira unilateral, daí a necessidade de se garantir ao contribuinte participação no processo de formação do título abstrato da dívida tributária. Ele pode até renunciar a esta participação. Não importa. A possibilidade

é que conta. Sobre o assunto, teoriza Pinheiro Xavier:

"Não se diga que o título executivo é a inscrição da dívida ativa e não o lançamento. Conforme atrás já se demonstrou, a inscrição da dívida nada mais é do que um ato de controle suplementar dos requisitos de legalidade extrínseca do lançamento, com a natureza de um visto, que não pode modificar, alterar ou substituir o ato principal a que se reporta. Em bom rigor se dirá que o título executivo é o lançamento, uma vez objeto de controle positivo pelo ato de inscrição da dívida.

Sendo, como é, título executivo, o lançamento tem a função específica de criar, unilateralmente, em favor do próprio credor público o direito processual à execução. O lançamento traduz assim num juízo declarativo da obrigação tributária e num comando constitutivo da ação executiva, que é autônoma da primeira. E dizemos que o comando tem eficácia constitutiva porque 'faz nascer a ação executiva, criando para o credor o direito de a promover, para os órgãos executivos o poder e o dever de exercer a sua atividade em ordem à consecução do fim da mesma ação, e para o devedor a sujeição ao exercício da atividade executiva...'

(...)

Como qualquer título executivo jurídico, o lançamento é condição necessária para o exercício do direito de ação executiva; e só não é condição suficiente porque carece ainda de um ato suplementar de controle (a inscrição de dívida ativa), que confirme, com efeitos declarativos, a exigência, a certeza e a exigibilidade do crédito." (XAVIER, Alberto Pinheiro. Ob. cit., p. 573)

Isto posto, tirante a hipótese em que é condição de atendibilidade nos tributos em que precede necessariamente ao pagamento e a hipótese em que é condição para a executividade do crédito, o lançamento é absolutamente dispensável para o recebimento do crédito tributário (tributos pagos sem prévio exame da Administração, crédito consignado em pagamento, conversão do depósito em renda etc...)

2. A DECADÊNCIA DO CRÉDITO. PRESCRIÇÃO DA AÇÃO DE EXECUÇÃO DA FAZENDA PÚBLICA.

2.1. Os atos jurídicos sujeitos a tempo certo, se não praticados, precluem. Os direitos, se não exercidos no prazo assinalado aos seus titulares pela lei, caducam ou decaem. As ações judiciais, quando não propostas no espaço de tempo prefixado legalmente, prescrevem. Se um direito, para aperfeiçoar-se, depende de um ato jurídico que não é praticado (preclusão), acaba por perecer (caducidade ou decadência). Se um direito não auto-executável precisa de uma ação judicial para efetivar-se, não proposta esta ou proposta a destempo, ocorre a prescrição, gerando a oclusão do direito, já que desvestido da possibilidade de ação. E a cada direito corresponde uma ação...

O crédito tributário nasce com a ocorrência do fato gerador. Salvo os casos em que o contribuinte, sem interferência do Estado, ele próprio, recolhe o tributo. O direito de crédito da Fazenda Pública, para aperfeiçoar-se e tornar-se exigível, depende do *ato jurídico do lançamento*. Se este não é praticado a tempo (preclusão), ocorre a *decadência daquele direito*. Ocorrendo, porém, o lançamento, e formalizando-se o crédito, com ou sem discussão, pode a Fazenda Pública *exigi-lo* do sujeito passivo da obrigação tributária. Na hipótese de este último não pagar, só resta à Fazenda ir ao Judiciário com uma ação de execução lastreada numa certidão de dívida ativa (título executivo extrajudicial) para obrigá-lo a pagar dentro de 05 dias, sob pena de penhora em seus bens disponíveis.

Pelo sistema do CTN, a *decadência e a prescrição extinguem, sem pagamento*, o crédito tributário.

Dispõe o art. 173 do CTN, cuidando da decadência do crédito tributário:

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

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

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

(...)”

Este artigo se coaduna com o parágrafo 4º do art. 150:

“Art. 150. (...)

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

Temos, então, quatro pontos de partida, *dies a quo*, para contar os cinco anos que fazem decair o direito de crédito da Fazenda Pública em decorrência de preclusão do ato jurídico do lançamento.

A) A regra geral — ligada à anualidade do exercício fiscal — é a do art. 173, I: o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

O fato gerador ocorre em março de 1997. Começa-se a contar o prazo decadencial em 1º de janeiro de 1998. Cinco anos depois ocorrerá a decadência.

B) Todavia, o *dies a quo* acima referido pode ser antecipado caso a Fazenda Pública se apresse ao dia primeiro do exercício seguinte, praticando, sem lhes dar seguimento, atos necessários ao lançamento. É precisamente o que dispõe o parágrafo único do artigo sob comentário.

A Fazenda, já em junho de 1997, expede notificação requerendo documentos ligados ao fato tributável. Da data do recebimento da notificação começa-se a contar o prazo de decadência do crédito.

C) Nos impostos sujeitos a “lançamento por homologação”, contudo — desde que haja pagamento, ainda que insuficiente para pagar todo crédito tributário — o dia inicial da decadência é o da ocorrência do fato gerador da co-respectiva obrigação, a teor do parágrafo 4º do art. 150, retrotranscrito.

É que a Fazenda tem cinco anos para verificar se o pagamento é suficiente

para exaurir o objeto da obrigação tributária, isto é, o crédito tributário. Mantendo-se inerte, o Código considera esta inércia como *homologação tácita*, perdendo a Fazenda a oportunidade de operar lançamentos suplementares em caso de insuficiência de pagamento (preclusão). Daí que no termo do quinquênio ocorre a decadência do direito de crédito da Fazenda Pública, extinguindo-se a obrigação.

Em ocorrendo, todavia, fraude ou simulação, *devidamente comprovadas pela Fazenda Pública*, imputáveis ao sujeito passivo da obrigação tributária do imposto sujeito a “lançamento por homologação”, a data do fato gerador deixa de ser o dia inicial da decadência. Prevalece o *dies a quo* do art. 173, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetivado. A solução está conforme o sistema do CTN. O que se não pode admitir é direito patrimonial incaducável. Afora esta solução para os casos de decadência, ocorrendo dolo ou simulação na antecipação do pagamento, somente uma outra é pensável, qual seja a da adoção da regra do Código Civil que cuida da prescrição das ações pessoais. Ao que nos consta, os tribunais não enveredaram por este caminho, exigente de analogia para ser trilhado e de difícil adoção, porque aqui a espécie é de decadência, e não de prescrição, a exigir crédito já formalizado, certo, líquido e exigível (princípio da *actio nata*).

A solução do dia primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que homologar...

D) Finalmente prescreve o Digesto Tributário que o dia inicial para a contagem do quinquênio decadencial, nos casos de anulação do lançamento inicial por *vício de forma*, é aquele em que se tornar definitiva (*rectius*: irrecorrível) a decisão anulatória. Por suposto, esta decisão só pode ser de natureza administrativa, ocorrente no bojo de um processo de revisão de lançamento (autocontrole do ato administrativo do lançamento pela própria Administração). É que, se a decisão fosse judicial, já não se trataria mais de *decadência*. O crédito já estaria formalizado. O direito de crédito já estaria incorporado ao patrimônio jurídico da Fazenda Pública. A tese é fácil de provar se atentarmos para a *imutabilidade do lançamento efetivado com erro de direito* pela Fazenda Pública. Diz o art. 146 do CTN:

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

Ora, se por erro de direito se não permite à Fazenda Pública alterar lançamento efetivado, como admitir que possa fazê-lo, *sem limite de tempo*, por erro meramente formal?

O erro nunca pode beneficiar o seu fautor. É princípio geral de Direito, aplicável ao Direito Tributário por expressa determinação do art. 108 do CTN, que cuida da interpretação da legislação tributária.

Ademais disso, com visão sistemática, não se pode descurar do art. 149 do mesmo CTN, parágrafo único: “A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.”

Em síntese, embora anômalo em relação à teoria geral da decadência, que não admite interrupções, pois que sua marcha é fatal e peremptória, o sistema do Código adotou uma hipótese de interrupção da caducidade. Mas há que entendê-la com temperamentos. Em rigor, já terá ocorrido um lançamento, e, pois, o direito de crédito da Fazenda já estaria formalizado. Não há mais falar em decadência. Em real verdade, está a se falar é em *anulação de lançamento* — por isso que inaproveitável — e sua substituição por outro, hipótese, por exemplo, de lançamento feito por autoridade incompetente para fazê-lo (o SERPRO, v. g., e não o funcionário fiscal da Receita Federal).

Em rigor, há aqui um tremendo equívoco, tanto que esta revisão anulatória só pode ser feita dentro do prazo decadencial (art. 149 do CTN). Como entre a anulação e a efetivação do novo lançamento poderia transcorrer tempo apertado, já perto do fim do período decadencial, “inventou-se” este novo *dies a quo* para operá-lo, alargando-se em prol da Fazenda o quinquênio decadencial, com esforço na teoria da nulidade do ato jurídico. Lançamento nulo é lançamento inexistente. Outro há de ser feito para assegurar o direito da Fazenda ao crédito tributário.

Mais um privilégio!!!

O art. 174 do CTN cura da prescrição da ação de cobrança do crédito tributário, a qual, se não exercitada tempestivamente, leva a sua extinção.

“Art. 174. A ação para cobrança do crédito tributário prescreve em 5 (cinco) anos, contados da data da sua constituição definitiva.

Parágrafo único. A prescrição se interrompe:

I — pela citação pessoal feita ao devedor;

II — pelo protesto judicial;

III — por qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor;

IV — por qualquer ato inequívoco ainda que extrajudicial, que importe em reconhecimento do débito pelo devedor.”

A questão aqui reside em saber o que é *constituição definitiva do crédito tributário*. Noutro giro, ela ocorre com a comunicação ao sujeito passivo, pessoal ou por publicação, do ato administrativo do lançamento em sua versão imodificável (do ponto de vista da Fazenda Pública), ou ocorre com a inscrição em dívida ativa do crédito tributário da Fazenda Pública?

Não negamos que o autocontrole da Administração se estenda ao ato de inscrição do crédito tributário em dívida ativa.

Os funcionários públicos legalmente investidos dessa específica competência podem decidir que o crédito não é bom e anulá-lo *ex officio*. Veja-se, só para exemplificar, a inscrição de um crédito já lançado e revisado em regular processo administrativo, porém eivado de inconstitucionalidade por decisão posterior, mas tempestiva do Supremo Tribunal Federal, considerando nula a lei ou o artigo de lei em que se baseara.

É natural que a Administração anule o crédito ou pelo menos o inscreva em dívida ativa, mas não extraia a *certidão de dívida ativa*, à espera de uma sempre possível, ainda que improvável, ação rescisória do julgado.

O crédito, nesse caso, já está constituído?

A resposta é afirmativa; só falta o título executivo.

Imagine-se ainda que, depois de efetivado o lançamento e formalizado o crédito para a Administração, esta postergue a sua inscrição, delongando, assim, a fixação do *dies a quo* do prazo prescricional. A inscrição em dívida ativa poderia ser utilizada maleficamente.

A tese a adotar é simples. Não pode ficar ao arbítrio da Administração decidir o *dies a quo* do prazo prescricional que a prejudica.

A data da constituição definitiva do crédito tributário, devemos entendê-la como sendo aquela em que o lançamento tornou-se definitivo, insusceptível de modificação pelos *órgãos incumbidos* de fazê-lo.

Um lançamento é definitivo quando efetivado, quando não mais possa ser objeto de recurso por parte do sujeito passivo ou de revisão por parte da Administração. Isto pode ocorrer em pontos vários de tempo, dependendo das leis de cada ordem de governo e das vicissitudes do próprio processo de efetivação e revisão do ato jurídico do lançamento.

O ato de inscrição do crédito tributário decorrente do lançamento se insere noutra dimensão, a da formalização do *título executivo extrajudicial* da Fazenda Pública, sem o qual não é possível manejar a ação de execução fiscal. Não há execução sem título. O brocardo é velho de séculos.

A constituição definitiva do crédito tributário dá-se antes. A sua desconstituição é que pode ser:

a) *administrativa* (unilateral) — no momento do autocontrole, à hora da formalização do título executivo; ou

b) *judicial* — em decorrência do controle jurisdicional, mediante pronunciamento judicial no bojo de ações postas à apreciação dos juízes.

Diferentemente da decadência, a prescrição pode ser interrompida e suspensa, podendo inclusive dar-se a chamada prescrição intercorrente, já iniciado o pro-

cesso judicial, por inércia ou descaso da parte (perda do direito de ação já posta em juízo), não cabendo aqui adentrar o tema, cuja sede é estritamente de direito processual, de grande utilidade, v.g., no Direito Penal.

O CTN regula, em sede de Direito Tributário, apenas os casos de interrupção da prescrição, valendo-se do Direito Civil.

A citação pessoal do devedor é a forma clássica de interrupção da prescrição. É consolidado que a citação válida torna a coisa litigiosa, previne a jurisdição, constitui o devedor em mora, inaugura a instância e interrompe a prescrição. Por aí o CTN põe-se de acordo com a teoria do processo (inciso I). Mas admitir *protesto judicial* por parte da Fazenda Pública, é no mínimo, um exagero (inciso II). O inciso IV, todavia, enseja considerações adicionais. Quando os contribuintes confessam a dívida fiscal para requererem moratórias, parcelamentos, estarão interrompendo a prescrição? Nem se olvide que a confissão em Direito Tributário é relativa. A obrigação é *ex lege*. Depende da lei, e não da confissão do sujeito passivo. Este o momento adequado para inserir a figura do lançamento, em Direito Tributário, como ponto de separação (*divorcium aquarium*) entre os prazos de decadência e os prazos de prescrição.

Da seguinte forma:

- Do fato gerador da obrigação até o ato jurídico do lançamento ou até o dia previsto para a homologação do pagamento, *correm* os prazos decadenciais.
- Depois do lançamento e/ou durante todo o tempo de sua revisão (se houver) já não correm os prazos de decadência, nem podem correr os prazos de prescrição, que só há prescrição se inexistirem obstáculos *ab extra*. Pelo princípio da *actio nata*, ou seja, para que prescreva o direito de ação, é necessário que o autor possa exercê-lo livremente. A sua inércia e mais o fugir do tempo redundam na prescrição. O direito não socorre aos que dormem.
- Isto posto, *definitivo o lançamento*, começam a correr os prazos da prescrição.

O que se tem que verificar é simples. As hipóteses legais de suspensão do crédito tributário *impedem o curso dos prazos de prescrição*, favorecendo a Fazenda Pública.

Com efeito, durante todo o processo administrativo de discussão do crédito tributário (reclamações e recursos) não corre a prescrição. Do mesmo modo, as antecipações de tutela, as liminares em mandado de segurança e em outras espécies de ações judiciais e o depósito integral do crédito tributário suspendem a sua exigibilidade e, portanto, a prescrição, sem falar nos parcelamentos para pagamento do crédito tributário, estes últimos com as nuances que vimos de ver quando tratamos do assunto.

Ademais, o depósito do crédito tributário favorece a Fazenda, pois se converte em renda, sem necessidade de execução, na hipótese de o sujeito passivo perder a ação a que se liga o dinheiro posto à disposição do juízo, para garantir a instância em prol do sujeito ativo da obrigação tributária.

Por isso, afiguram-se nos inconstitucionais, por afrontar a isonomia, todas as leis extravagantes que criam e ampliam os princípios e garantias materiais e processuais da Fazenda Pública, já suficientemente protegida.

Finalmente, de fazer observação de razoável importância.

É cediço afirmar que a prescrição do direito de ação somente a extingue, deixando intacto o direito material que lhe conferia substrato.

Comumente se diz: a obrigação de legal torna-se moral. Se o devedor paga, não pode demandar a restituição do que pagou, embora prescrita a ação. Esta era para obrigá-lo a pagar, dobrando a sua vontade, se recalcitrante, substituindo-a pela do juiz, a determinar o pagamento ou a entrega da coisa. A decadência mata o direito material. Nesse caso, pode-se repetir o indébito, diferentemente da prescrição, que só mata a ação, sem afetar o direito material. São lugares comuns e em Direito Privado até admissíveis.

Ocorre que no Direito Tributário pátrio, a teor do CTN, tanto a decadência quan-

to a prescrição *extinguem o crédito tributário*.

Quem paga dívida fiscal em relação à qual já estava a ação prescrita tem direito à restituição, sem mais nem menos.

“DECADÊNCIA E PRESCRIÇÃO — NOTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE — IMPUGNAÇÃO — PEREMPÇÃO

Tributário. Lançamento fiscal. 1. Decadência. A partir da notificação do contribuinte (CTN, art. 145, I), o crédito tributário já existe — e não se pode falar em decadência do direito de constituí-lo, porque o direito foi exercido — mas ainda está sujeito à desconstituição na própria via administrativa, se for impugnado. A impugnação torna litigioso o crédito, tirando-lhe a exeqüibilidade (CTN, art. 151, III); quer dizer, o crédito tributário pendente de discussão não pode ser cobrado, razão pela qual também não se pode cogitar de prescrição, cujo prazo só inicia na data da sua constituição definitiva (CTN, art. 174). 2. Perempção. O tempo que decorre entre a notificação do lançamento fiscal e a decisão final da impugnação ou do recurso administrativo corre contra o contribuinte, que, mantida a exigência fazendária, responderá pelo débito originário acrescido dos juros e da correção monetária; a demora na tramitação do processo administrativo fiscal não implica a perempção do direito de constituir definitivamente o crédito tributário, instituto não previsto no Código Tributário Nacional. Recurso especial não conhecido.” (Ac. un. da 2ª T. do STJ — Resp. 53.467-SP — Rel. Min. Ary Pargendler — j. 05.09.96 — Recte.: Iguatemy Operacional Indústria Comércio e Transportes Ltda.; Recda.: Fazenda do Estado de São Paulo — DJU 1 30.09.96, p. 36.613 — ementa oficial. In Repertório “IOB” de jurisprudência nº 1/10398 — Novembro/1996 — p. 484.)

Ocorre muita vez a prolação de sentenças em prol da Fazenda Pública, em encerramentos de ações ordinárias implicando depósitos integrais das quantias litigandas, seja nos próprios autos, seja em ações cautelares preparatórias ou mesmo incidentais. Levando a coisa adiante, também em mandados de segurança pode ocorrer o mesmo. Nas ações de consignação em pagamento, a seu turno, o depósito do pagamento é da própria essência da actio.

Resolvida a controvérsia em prol da Fazenda Pública, o juiz determina a conversão do depósito em renda, com isso extinguindo o crédito tributário (desde que ocorra a coisa julgada formal e material).

Renomados autores acham que os depósitos voluntários feitos pelos contribuintes são retiráveis a qualquer tempo, correndo o sujeito passivo os riscos da empreitada.

O argumento não nos comove e vai contra a índole do sistema idealizado no CTN em vários lugares.

Seria deveras injusto, por exemplo, impedir a Fazenda de executar o seu crédito, já que o depósito suspende a exigibilidade, para, no finalzinho de uma ação, vamos supor, declaratória de inexistência de relação jurídica e de débito fiscal, permitir ao contribuinte retirar o depósito. Nesse caso, perdida a ação pelo contribuinte, teria a Fazenda de começar desde o início, ajuizando ação de execução, por sua vez embargável, desde que garantido o juízo. Ora, o instituto da conversão do depósito em renda, já se vê, impede este tipo de aventura judicial.

O depósito, diga-se mais, evita a imposição de penalidades, a aplicação de juros e de correção monetária, afastando, sobremais, a mora do devedor. Tem suas vantagens. Mais uma vez é de se dizer: onde o cômodo, também o incômodo.

Alfim, a conversão do depósito em renda é uma forma de pagar, sem risco, possibilitada pelo depósito judicial prévio da quantia litiganda, perdida a lide. Além disso, na hipótese de vir a ganhar a demanda, o sujeito passivo reingressa na disponibilidade do numerário, desnecessitando de repetir o indébito e de sujeitar-se aos demorados precatórios que viabilizam a restituição, após morosos processos judiciais.

2.2. A prescrição começa a correr da constituição definitiva do crédito tributário.

O Poder Judiciário, entre nós, detém o monopólio da jurisdição, pelo que nenhuma relação jurídica pode escapar à sua apreciação. Mas a Administração pode

exercer o autocontrole da legalidade dos seus próprios atos, inclusive em relação à Constituição, que é a lei das leis.

Uma vez realizado o lançamento ou provocada a Administração, por iniciativa dos contribuintes ou mesmo *ex officio*, abre-se a instância de revisão, formando-se o procedimento administrativo tributário, que será regido nos termos da lei (art. 151, III, do CTN).

Ditas leis serão federais, estaduais, municipais e distritais, dependendo do tributo em causa.

Enquanto durar o processo, até o atingimento da decisão última e final, fica suspensa a exigibilidade do crédito tributário formalizado pela Administração mediante o ato jurídico do lançamento.

Importa aqui repisar que inexistente lançamento inicial ou final. Tampouco existe lançamento provisório e definitivo.

O lançamento é ato jurídico simples que pode ser confirmado ou reformado, no todo ou em parte, pela própria Administração. Não é o *procedimento* que produz o lançamento. Este é o objeto do processo revisional de autocontrole que colima examinar sua legalidade e exatidão. O processo administrativo tributário é processo revisional do lançamento, não tendo, entre nós, nenhum sentido a doutrina procedimentalista, cuja praça forte é a Itália, que atribui ao *procedimento administrativo* a formação do crédito tributário, como se fora um útero jurígeno.

Tanto é assim que, até o lançamento, correm os prazos de preclusão para a formalização do crédito, já nascido com a *ocorrência do fato gerador do tributo*. Se a Administração não exercita o ato jurídico do lançamento, incorre em preclusão e, em conseqüência, perece o seu direito de crédito, que será nenhum se o tributo dele depender, ou será exatamente equivalente ao que o contribuinte pagou, for força de lei, certo ou errado, suficiente ou não (tributos de homologação do pagamento). Produzido dito ato, enquanto durar a sua revisão (reclamações e recursos), não há mais que se cogitar de *decadência* e tampouco de *prescrição da ação*, que só inicia o seu curso após a constituição definitiva do crédito tributário

(*rectius* — confirmação definitiva do crédito tributário), a teor do art. 174 do CTN.

Cabe anotar não ter cabimento a Administração negar-se a desconstituir ato administrativo baseado em lei declarada inconstitucional pelo STF ou em ato normativo declarado ilegal pelos tribunais.

É certo que o controle de constitucionalidade ou de legalidade não lhe pertence. Mas isto não significa que deva afrontar a pronúncia de nulidade da lei, ao argumento de que o ramo Executivo é independente e autônomo em relação ao Judiciário. Muito pelo contrário, por dever de lealdade e em razão do princípio da economia processual, compete-lhe catar submissão ao Poder a que se conferiu competência para declarar inconstitucionais as leis e ilegais os atos administrativos. O autocontrole se faz sob que parâmetros, senão que o das leis válidas e o da Constituição?

O dever de introjetar as decisões judiciais definitivas sobre dada espécie é inarredável pela Administração.

O que se não compreende é o contrário, mas infelizmente é o que ocorre, de maneira acintosamente irracional e incivilizada, por esses brasis afora.

Resta saber quando se considera definitivamente constituído o crédito tributário, ou seja, quando não mais pode o lançamento ser objeto de discussão na esfera administrativa. Com notável perícia, Maria Leonor Leite Vieira, no-lo diz:

“Assim, pode-se afirmar que o crédito tributário apontado no lançamento torna-se definitivo:

A) se transcorrido o prazo assinalado em lei, e o sujeito passivo não apresentar impugnação (regularmente 30 dias). Neste caso, no primeiro dia seguinte ao término daquele prazo, que teve como marco inicial a data do recebimento da notificação regular feita ao devedor, estará a Fazenda Pública investida de seu direito de ação;

B) se o sujeito passivo apresentar a respectiva impugnação:

b.1) e a decisão de primeira instância for contrária, total ou parcialmente, à pretensão do sujeito passivo, o crédito lançado ainda não encontra sua

definitividade, já que ainda se pode apresentar recurso à autoridade (órgão colegial) superior;

b.2) se a decisão de primeira instância for contrária aos interesses da Fazenda e, portanto, favorável ao sujeito passivo, ainda assim o crédito lançado continuará sem definitividade, já que a autoridade julgadora haverá de recorrer à autoridade superior, conforme designação da lei federal, estadual ou municipal;

b.3) se a decisão for contrária à Fazenda Pública, mas menor que o valor assinalado em lei para exigir a apresentação do recurso de ofício (apontado no item anterior), a definitividade é alcançada com a notificação regular ao sujeito passivo;

C) se da decisão de primeira instância resultar valor a ser recolhido, o contribuinte poderá recorrer à segunda instância, e, aí, se

c.1) o julgamento do 'recurso' for contrário aos interesses do sujeito passivo recorrente, a definitividade é alcançada com a notificação válida, se dela não couber mais recurso a instância superior;

c.2) o julgamento de segunda instância é contrário aos interesses da Fazenda Pública e da decisão couber recurso à instância superior, a definitividade será alcançada após o decurso do prazo para a interposição sem que tenha sido exercido o direito ou com o julgamento contrário à Fazenda e notificação regular ao sujeito passivo." (VIEIRA, Maria Leonor Leite. A Suspensão da Exigibilidade do Crédito Tributário. São Paulo, Dialética, 1997, p. 79.)

E nas hipóteses em que o sujeito passivo paga a menos por conta da lei ou mesmo nada paga, quando ocorre a prescrição do direito da ação?

Na hipótese de pagamento a menor não ocorre a prescrição da ação. O que ocorre é simplesmente a decadência do direito de crédito, a teor do art. 150, § 4º, do CTN, em estágio diverso, por não ter havido lançamento.

“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.

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (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.”

Se não tiver havido pagamento, a decadência também ocorre, mas o prazo de preclusão se inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (o exercício em que ocorrer o fato gerador).

É verdade que o CTN fala em homologação do lançamento (inexistente), em vez de falar em homologação do pagamento. Todavia, o Código deve ser interpretado com espírito sistemático.

É hora de repisar a lição:

- a) os atos jurídicos sujeitados a tempo e termo precluem;
- b) os direitos a que se ligam estes atos jurídicos então *decaem*;
- c) somente *direitos existentes*, ou seja, que não tenham *decaído*, ensejam ações. Conseqüentemente, a prescrição é da ação, e não do direito.

A medida provisória nº 1.621-34/98 (atual MP nº 2.176-79/01) inconstitucionalmente vincula os recursos aos Conselhos Federais de Contribuintes a um depósito de, no mínimo, 30% da quantia litiganda.

Misabel Abreu Machado Derzi realça a autonomia do processo tributário administrativo face ao depósito, demonstrando ser cada um deles, isoladamente, cau-

sa bastante para a suspensão da exigibilidade do crédito tributário:

“Outra hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, inconfundível com a anterior, são as reclamações e os recursos em processo tributário administrativo, segundo e nos termos das leis que os disciplinam. Essas leis, por conseqüência, não poderão deixar de contemplar as condições, os limites e os casos em que as impugnações ou recursos gerarão tais efeitos.

(...)

As leis federais, estaduais, ou municipais não podem negar efeito suspensivo às impugnações e recursos administrativos. Aliás, o CTN só faz consagrar norma de raiz constitucional, portanto inafastável mesmo pro meio de lei complementar.” (DERZI, Misabel Abreu Machado. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, coord. Carlos Valder do Nascimento, Rio de Janeiro, Ed. Forense, 1997, p. 409)

Ao vincular reciprocamente causas de suspensão que o CTN, lei complementar em sentido material, define como autônomas, a Medida Provisória nº 1.621-34/98 (MP nº 2.176-79/01) subverte a hierarquia dos diplomas legislativos e ofende o devido processo de acerto tributário por aquele instituído, em atendimento ao art. 5º, LIV, da Constituição Federal. Assim:

“A garantia do due process of law, que existe em nosso direito, tem aplicação não só ao processo judicial, mas também ao administrativo, em sentido amplo, tanto no procedimento administrativo punitivo, quanto ao não punitivo. Isto quer dizer que a administração, quando tiver que impor uma sanção, uma multa, fazer um lançamento tributário ou decidir a respeito de determinado interesse particular, deverá fazê-lo num processo regular, legal, em que ao administrado se enseje o direito de defesa.” (TFR, AMS nº 79.843-PE, Rel. Min. Carlos Velloso, in DJU de 18.10.78, pág. 8.130)

Da mesma forma, viola o princípio insculpido no art. 5º, LV, do Texto Magno, que dispõe:

“Art. 5º. (...)

(...)

LV — Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral, são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.”

Assim, afigura-se inconstitucional a exigência de depósito para a defesa administrativa do contribuinte, sob pena de cerceamento dos princípios constitucionalmente consagrados do contraditório e ampla defesa.

3. ABSTRACT

The present work analyses, firstly, the classification of the types of entry in the Brazilian National Tax Code (entry *ex officio*, entry by statement and entry by homologation), in order to show that such classification lacks of scientific fundamentals, and actually corresponds to a narrative of the preparatory events prior to the act of entry. The so called entry by homologation, due to its specificities, is object of a deepened study, such as the terms of decadence related to this latter type of entry, by analyzing the articles 150, paragraph 4th, and 173 of the National Tax Code.

In a second moment, a differentiation of the concepts of prescription, preclusion and decadence, and their application to the institute of entry, which ought to be considered as a landmark between the terms of prescription and decadence, is made. It must be noted, although, that in 95% of cases the taxes are paid without the existence of entry and, besides that, the examination of the matter by the Courts prior to the act of entry – eliminating the administrative phase – makes it possible for the State to receive the tax credit without the need of an entry, when the taxpayer loses the lawsuit filed against the State.

After that, the moments in which the tax credit is considered definitively constituted (when the tax credit can't be furthermore discussed in the administrative sphere) are established in order to determine the *dies a quo* of the prescriptive term.

Finally, there's a reference to the unconstitutionality of the “*Medida Provisória*”

