

A decadência e o inciso I do art. 173 do CTN

José Hable*

Indaga-se: como se interpreta o inciso I art. 173 do CTN, que trata da decadência tributária?

1. Introdução

Quando se vai estudar o instituto da decadência, assim como da prescrição, é de fundamental importância conhecer qual o exato momento em que se dá o termo inicial do prazo extintivo, para se poder saber, após o transcurso de determinado prazo, se houve ou não a extinção de um direito ou pretensão.

O prazo decadencial, no que se refere ao direito de o Fisco constituir o crédito tributário, por meio das modalidades de lançamento de ofício e por declaração, tem diferentes termos de início, a depender da hipótese a ser tratada, conforme dispõe o art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN:

"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." (Grifos não do original).

No Direito Tributário, o instituto da decadência está a se referir, mais especificamente, à extinção de três direitos, a saber:

a) o de a autoridade fiscal formalizar a obrigação tributária, constituindo o crédito tributário, ou seja, a extinção do direito de lançar o crédito tributário (CTN, art. 173);

b) o de a autoridade fiscal homologar expressamente os procedimentos de lançamento realizados pelo sujeito passivo (CTN, art. 150); e,

c) o de o sujeito passivo pleitear a restituição do que foi pago indevidamente, por meio da repetição de indébito (CTN, art. 168).

A decadência tributária vem impedir que a Fazenda Pública, em razão de sua inércia, exerça, após determinado prazo estipulado em lei, o direito de lançar, de ofício, o crédito tributário (CTN, art. 173).

2. O Artigo 173 do CTN

Preliminarmente, torna-se relevante analisarmos os dizeres do caput do art. 173, do CTN, que assim disciplina:

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

Não obstante as contradições vislumbradas no CTN, quanto à natureza do lançamento, se constitutiva ou declaratória, e, ainda, se o lançamento é ato ou procedimento, segundo o caput do art. 142, do CTN, a constituição do crédito tributário dá-se pelo lançamento, que é um ato, de competência privativa da autoridade administrativa, resultante de vários procedimentos administrativos.

Respeitadas as contundentes críticas de renomados tributaristas, em nosso entender, a natureza jurídica do lançamento tributário, quanto ao crédito tributário, é "constitutiva", no sentido de estar-se criando uma situação nova, com novos efeitos jurídicos, isto é, um vínculo jurídico entre os sujeitos ativo e passivo dantes inexistente, que os obriga a adotar uma nova conduta, nascida pelo lançamento. Assim, embora o crédito tributário já exista, inexigível, posto estar indefinido, em decorrência do surgimento da obrigação tributária, geral e abstrata, não se pode afirmar que a obrigação surja perfeita, nada nela precisando ser constituído. É essa a nova situação jurídica que surge e está materializada numa obrigação tributária individual e concreta, nascida do lançamento, como bem colocam Paulo Carvalho de Barros e Souto Maior Borges.

3. O inciso I do artigo 173 do CTN

Regulamenta o inciso I do art. 173 do CTN que 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;"

Esse dispositivo estabelece as regras do instituto da decadência no Direito Tributário, aplicadas às modalidades de lançamento de ofício (CTN, art. 149) e lançamento por declaração (CTN, art. 147).

Assim, ocorrendo as hipóteses necessárias ao ato de lançamento tributário dentro de determinado exercício e que por algum motivo não seja efetivamente concretizado nele, poderá a Fazenda Pública efetuar-lo de ofício nos cinco anos seguintes a esse exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo.

Isso significa dizer que o exercício, como marco inicial dos cinco anos em que o lançamento poderia ter sido efetuado, é aquele em que se instaura o dever-poder de o Fisco efetuar o lançamento, e não os anos subsequentes ou aquele em que termina essa possibilidade jurídica de a Fazenda constituir o crédito tributário.

A título de ilustração, no intuito de melhor esclarecer essas colocações, levantamos o seguinte exemplo:

(1) Na hipótese de o fato gerador do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU - ocorrer no dia 1º de janeiro de 2008, o Fisco tem a possibilidade jurídica de efetuar o seu lançamento no transcorrer de todo o exercício de 2008.

(2) Se não realizado, é nesse exercício de 2008 que o Fisco poderia ter efetuado o lançamento para fins de contagem do prazo decadencial.

(3) Nos cinco anos seguintes, também poderá ser efetuado o lançamento tributário, entretanto, o prazo decadencial já está em curso desde 1º de janeiro de 2009, isto é, "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (CTN, art. 173, I).

(4) O Fisco terá como marco temporal para lançar o tributo o dia 31 de dezembro de 2013, sob pena de ser extinto o seu direito pela decadência.

4. Conclusão

Destarte, para o cômputo do prazo decadencial de cinco anos, há se enfatizar que o exercício em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do art. 173, I do CTN, não é aquele em que termina o poder-dever de o Fisco constituir o crédito tributário, e sim o ano em que se instaura a possibilidade jurídica de a Fazenda Pública efetuar o lançamento.

Referência bibliográfica

AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 12 ed., São Paulo: Saraiva, 2006.

BORGES, José Souto Maior. Lançamento tributário. 2 ed., São Paulo: Malheiros, 1999.

CARRAZZA, Roque Antonio, ICMS. 11 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

CARVALHO, P. B. Extinção da obrigação tributária, nos casos de lançamento por homologação. In: Estudos em homenagem a Geraldo Ataliba 1. Direito tributário, org. de Celso A. B. de Melo. São Paulo: Malheiros, 1997.

COÊLHO, S. C. N. Processo administrativo tributário, Caderno de Pesquisas Tributárias – nova série, n. 5, Coord. de Ives Gandra. São Paulo: Centro de Extensão Universitária/Revista dos Tribunais, 1999.

HABLE, José. A extinção do crédito tributário por decurso de prazo. 2 ed., Brasília: Lúmen Juris, 2007.

Notas

(1) Há quem considere ser de prescrição o prazo para pleitear a restituição. Ver HABLE, José. Obra citada, p. 102-105.

(2) HABLE, J. Obra citada, p.19-23.

(3) BRASIL. CTN. "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." (Grifamos). Disponível em: <http://www.planalto.gov.br>. Acesso em: 25 ago. 2007.

(4) COÊLHO, S. C. N. Obra citada, p. 180 e 183, entre outros.

(5) Nesse sentido, CARRAZZA, R. A. Obra citada, p. 509. Expõe o autor que "embora o lançamento não altere a natureza do tributo, nem lhe modifique o conteúdo, isto está longe de significar que dele não decorram efeitos jurídicos. Nem poderia ser de outra forma, já que um ato que não cria nova situação não tem relevância para o Direito. Na verdade, ao rotularmos de 'declaratório' um ato, estamos simplesmente reconhecendo que, conquanto não altere uma dada situação jurídica, modifica outras, correlatas, sendo, assim, sob esta perspectiva, constitutivo."

(6) CARVALHO, P. B. Obra citada, p. 224-225 e BORGES, J. S. M. Obra citada, p. 115-116, respectivamente.

(7) AMARO, L. S. Obra citada, p. 406.

(8) A tese dos "5 mais 5" do STJ, dando uma nova interpretação ao vocábulo poderia, descrito no inciso I do art. 173 do CTN, defendia que ao término do lapso temporal de cinco anos contados do fato gerador do tributo, em não sendo realizada a homologação expressa pelo Fisco, não ocorreria a homologação tácita prevista no § 4º do art. 150, do CTN, iniciando-se um novo prazo de cinco anos, agora previsto no art. 173, I do CTN, para se constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício. Nesse sentido, dependendo da data de ocorrência do fato gerador da obrigação tributária,

poder-se-ia ter um período de praticamente de 11 anos, ou seja, de até 10 (dez) anos, 11 (onze) meses e 29 (vinte e nove) dias para constituir o crédito tributário pelo lançamento de ofício (REsp nº 58.918-5/RJ, de 24/5/95).

* Auditor tributário da Secretaria de Fazenda do Distrito Federal, graduado em Agronomia pela UFPR, Administração de Empresas pela FAE e em Direito pela CEUB, pós-graduado em Direito Tributário pelo ICAT, mestrando em Direito Internacional Econômico pela UCB, professor de Direito Tributário.

Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=11940>> Acesso em: 10 nov. 2008.