

Aprenda a contar o prazo decadencial no Direito Tributário

[Murilo Alberto Budaz Rezende](https://murilobudaz.jusbrasil.com.br/artigos/305953756/aprenda-a-contar-o-prazo-decadencial-no-direito-tributario)

<https://murilobudaz.jusbrasil.com.br/artigos/305953756/aprenda-a-contar-o-prazo-decadencial-no-direito-tributario>

[...]

Contagem do prazo decadencial para tributos com lançamento por homologação com pagamento a menor.

O caro leitor pode estar se perguntando: Por que estamos falando de decadência se já houve a [constituição](#) do crédito tributário e até mesmo o pagamento? A resposta é simples. Você deve levar em consideração que o sujeito passivo, na maioria das vezes, não é um tributarista, então ele pode cometer erros durante o processo de lançamento do tributo, o que pode fazer com que o valor declarado e pago seja inferior ao que o Fisco entenda ser o devido. É este restante devido que está sujeito à decadência, pois ele tem natureza jurídica de obrigação tributária e não de crédito tributário.

Munidos dessas prévias observações, fica fácil a compreensão de que o termo inicial para a contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação cujo pagamento seja realizado, no entanto a menor, sem intenção de fraudar o Fisco, é o momento em que ocorre o fato gerador.

Para que fique fácil de entender, suponha que determinado empresário realiza circulação de mercadorias durante o mês de janeiro de 2010. A circulação dessa mercadoria é o fato gerador do ICMS. Ainda hipoteticamente, suponha que ao fazer o lançamento por homologação, o contribuinte faça os cálculos e chegue a um valor de R\$ 1.000,00 a título de ICMS e o pague. Para ele não há mais nada a ser pago no que tange aquela obrigação tributária que se tornou um crédito tributário com o lançamento realizado por ele mesmo. No entanto, o Fisco ao analisar as transações daquele contribuinte verificou que ao invés de dever R\$ 1.000,00 o contribuinte devia R\$1.500,00, ou seja, R\$ 500,00 a mais. Este valor adicional ainda é uma obrigação tributária e não um crédito que pode ser exigido, pois não houve o lançamento. Diante dessa situação hipotética, pergunta-se? Até quando o Fisco pode realizar o lançamento de ofício desta quantia que não foi observada pelo contribuinte com base no art. 149, V, do CTN?

Para responder, deve-se recorrer à redação do art. [150, § 4º](#) do [CTN](#) e iniciar a contagem de cinco anos a partir do fato gerador, que foi em janeiro de 2010. Sendo assim, somados cinco anos ao termo inicial chega-se ao termo final – termo *ad quem* – em janeiro de 2015, ou seja, a Fazenda Pública teria até o mês de janeiro de 2015 para fazer o lançamento de ofício da quantia que não foi paga. Caso o Fisco fizesse o lançamento em fevereiro de 2015, teria se operado a decadência, logo, a obrigação estaria extinta por força da decadência.

Segue outra linha do tempo para os fins de melhorar o entendimento sobre o tema:



Contagem do prazo para tributos com lançamento por homologação sem o pagamento e também para os tributos com lançamento de ofício e por declaração.

Para os tributos que se submetem ao lançamento por homologação em que o sujeito passivo fez todo o procedimento, mas não pagou, em outras palavras: realizou as obrigações acessórias mas deixou de cumprir a obrigação principal, e também para os tributos sujeitos ao lançamento de ofício e também por declaração a regra para contagem do prazo decadencial é a do art. [173, I](#), do [CTN](#), [...]

O termo “exercício seguinte” pode ser entendido como “ano seguinte”, ou seja, se o fato gerador ocorreu em 03 de março de 2010, o termo inicial da contagem do prazo decadencial conforme a regra do art. [173, I](#), [CTN](#), será em 01 de janeiro de 2011, ou seja, no primeiro dia do ano subsequente àquele em que ocorreu o fato gerador. O prazo começaria a correr também em 01 de janeiro de 2011 se o fato gerador ocorresse em 31 de dezembro de 2010. Note que naquele caso o Fisco tem, além do prazo de 05 anos para o cômputo da decadência, quase um ano de “bônus”.

Para compreender melhor o tema, que de fato não é de fácil compreensão, nada melhor que um exemplo:

Suponha que no mês de janeiro de 2010 um contribuinte construiu uma casa em um lote de sua propriedade. No entanto a obra realizou-se sem que ele informasse aos órgãos municipais competentes que a obra estava sendo realizada. Cumpre dizer que o valor do IPTU de um lote sem edificações é inferior àquele que possui um prédio construído por ter uma base de cálculo inferior. Suponha ainda que em maio de 2015 um agente fazendário municipal recebe a informação de que desde janeiro de 2010 existe uma casa naquele lote, mas que a cobrança do IPTU está sendo realizada com base apenas no lote. Pergunta-se: o município ainda pode realizar o lançamento do valor adicional do IPTU referente ao exercício de 2010?

Para a resolução de qualquer problema sobre decadência, a primeira análise que se faz é sobre o tipo de lançamento do tributo. No caso em tela estamos diante do IPTU, que é um tributo de lançamento de ofício (0% de contribuição do sujeito passivo). Caso fosse um tributo sujeito ao lançamento por homologação, mas que teve um pagamento a menor, a regra seria a do art. [150, § 4º](#) do [CTN](#). Sendo assim, após a confirmação de que a regra é a do art. [173, I](#), [CTN](#), partimos para o termo inicial da contagem, que será o primeiro dia do exercício seguinte ao que ocorreu o fato gerador, ou seja, como o fato gerador do caso em análise foi em janeiro de 2010, o termo inicial será em 01 de janeiro de 2011.

Após a descoberta do termo inicial, avance cinco anos a partir daquela data conforme a linha do tempo a seguir:



Sendo assim, como o agente teve a informação em maio de 2015 que a base de cálculo do IPTU era maior, ele tem até o dia 31 de dezembro de 2015 para lançar aquele valor remanescente do IPTU do exercício de 2010.

Note que a diferença entre as duas regras está presente em dois aspectos, o primeiro é que o termo *ad quo* da regra do art. 173, I, do CTN será sempre no dia 01 de janeiro do ano seguinte da ocorrência do fato gerador, enquanto que na regra do art. 150, § 4º do CTN se inicia a contagem na data do fato gerador. A outra diferença é que na regra do art. 173, I, do CTN o termo final sempre será no dia 31 de dezembro do 5º exercício financeiro posterior ao do início da contagem, enquanto que na regra do art. 150, § 4º do mesmo diploma, é sempre o mesmo dia e mês da ocorrência do fato gerador com o acréscimo de cinco anos.

Regra do art. 150, §4º, CTN	Regra do art. 173, I, CTN
Tributos com lançamento por homologação com pagamento a menor.	Tributos com lançamento por homologação declarados e não pagos, e também aqueles com lançamento por declaração e de ofício.
Termo inicial da contagem: fato gerador.	Termo inicial da contagem: primeiro de janeiro do ano posterior ao da ocorrência do fato gerador.
Término do cômputo sempre no mesmo dia e mês da ocorrência do fato gerador com o acréscimo de 5 anos.	Término do cômputo sempre no dia 31 de dezembro do 5º exercício financeiro posterior ao do início da contagem.

Por fim, é válido dizer que após a [constituição](#) do crédito tributário, leia-se, após o lançamento, não se fala mais em decadência, mas sim de prescrição,

Decadência para o lançamento de ofício segundo o parágrafo único do art. 173, do CTN – Por Deonísio Koch

[Deonísio Koch](#) 01/03/2017 Disponível em <https://emporiododireito.com.br/leitura/decadencia-para-o-lancamento-de-oficio-segundo-o-paragrafo-unico-do-art-173-do-ctn-por-deonizio-koch>

No ordenamento jurídico, de qualquer área, as relações jurídicas de conflito não podem ser perpétuas; não havendo uma solução construída pelas partes, o tempo há de extingui-las, restabelecendo a paz jurídica, ocorrendo, assim a decadência do exercício do direito pelo seu titular. A decadência é o instituto que opera como instrumento do princípio da segurança jurídica. No dizer de Paulo de Barros Carvalho, *A decadência ou caducidade é tida como o fato jurídico que faz perecer um direito pelo seu não-exercício durante certo lapso de tempo.*^[1]

Nas relações decorrentes das obrigações tributárias, a decadência é regulada por lei complementar nacional, segundo determinação do art. 146, III, "b", da Constituição Federal. O Código Tributário Nacional, Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 arrola a decadência como uma das formas de extinção do crédito tributário (art. 156, V), extinguindo, por conseguinte, o direito/dever de lançamento de ofício.

É inegável que a decadência tributária é um ponto de concentração de discussões, tanto no âmbito da doutrina como na jurisprudência, sem que se tenha, até os nossos dias uma orientação convergente e precisa para as definições necessárias e uma aplicação segura da respectiva norma nos casos concretos. Esta dificuldade tem como primeiro responsável o próprio CTN, que embarçou uma realidade simples em algo complexo, quando trata do lançamento por homologação, dificuldade que tem reflexo na compreensão da decadência. A "primorosa" criação de Rubens Gomes de Souza, à qual se refere Hugo de Brito Machado Segundo,^[2] ao tratar do lançamento por homologação, talvez não mereça os nossos aplausos diante do campo tormentoso que criou.

O lançamento por homologação também sofreu uma observação crítica do jurista Luciano Amaro, que o considera fruto de uma ideia construída com enorme dose de artificialismo para atender a premissa de que o lançamento é sempre necessário e que é atividade privativa da autoridade administrativa.^[3]

No contexto da decadência, o que se pretende examinar neste artigo é o conteúdo normativo do parágrafo único do art. 173, do CTN, que fixa como *dies a quo* do prazo decadencial a data da notificação do sujeito passivo da *medida preparatória* necessária para o lançamento.

“Art. 173 (...)

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

O dispositivo em foco define como marco inicial da decadência a data em que o sujeito passivo é notificado da *medida preparatória* necessária para a constituição do crédito tributário, medida esta que pode ser qualquer ato oficial da autoridade administrativa que revele ao sujeito passivo o início de uma ação fiscal, em atendimento ao que dispõe o art. 196, do CTN.

Firmada esta premissa, o passo seguinte sugere analisar o convívio deste marco inicial com aquele previsto no inciso I, do art. 173, do CTN, segundo o qual, o prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Evidentemente, a única interpretação possível, tanto pela literalidade da norma, como pela adoção de interpretação teleológica ou sistêmica, é pela *antecipação* do termo inicial em relação ao prazo estatuído pelo inciso I, do art. 173. Em termos concretos, esta medida preparatória

somente opera como marco inicial da decadência se providenciada (a ação fiscal) *antes* de iniciado o prazo do mencionado dispositivo. O termo inicial se *antecipa* e desfavorece o sujeito ativo na questão do prazo para constituir o seu crédito tributário.

Esta posição já é consolidada pela doutrina majoritária. Só para citar, exemplificativamente, alguns autores, Luciano Amaro,^[4] Aliomar Baleeiro^[5] e Manoel Álvares^[6] assentaram posição neste sentido.

Todavia, o tema voltou à discussão como reflexo da decisão proferida pelo STJ no REsp 973733/SC, DJe de 18/09/2009, segundo o rito do art. 543-C, do CPC (representativo de controvérsia). Neste julgamento, o objeto central da controvérsia era a cumulação dos prazos de decadência previstos nos artigos 150, § 4º e 173, I, ambos do CTN, (aliás, cumulação totalmente descabida à luz do CTN), mas ao dar fundamentos à decisão a Corte tomou por base uma orientação doutrinária equivocada, segundo a qual, a *medida preparatória* mencionada no parágrafo único do art. 173, do CTN, é termo inicial do prazo decadencial, independentemente se ocorrer *antes* ou *após* de iniciado o prazo estatuído no inciso I, do art. 173. Ora, admitir tal medida preparatória como demarcador do termo inicial *após* iniciado o prazo previsto no inciso I, do art. 173, equivale a interromper este prazo. Esta ideia beira ao absurdo, pois a Fazenda Pública poderia prevenir a decadência com o simples termo preparatório (termo de início de fiscalização), sem emissão de lançamento, reabrindo, a partir deste ato, novo prazo decadencial de cinco anos para realizar o lançamento de ofício.

Contrário do que se consignou na decisão, a leitura do texto deste parágrafo único do art. 173, do CTN devidamente contextualizado, considerando que a decadência não admite interrupção a não ser se expressamente prevista em lei, como ocorre no art. 173, II, do CTN, e considerando a própria literalidade da norma, a única conclusão possível é que esta medida preparatória somente antecipa o termo inicial da decadência, operando somente *antes* do início do prazo previsto no art. 173, I, do CTN, sendo que a *postergação* somente ocorre na hipótese do inciso II, do mesmo artigo. A prevalecer este entendimento, o instituto da decadência estaria destituído dos seus efeitos; a Fazenda Pública poderia promover a sua interrupção via *medida preparatória* e determinar novo termo inicial, sem mesmo fazer o lançamento. A proposição é sem sentido.

A despeito desta orientação que se espera ser ato isolado e não seduzir a comunidade jurídica, o que deve prevalecer de concreto é que o lançamento de ofício há de ser validamente notificado ao sujeito passivo dentro do prazo decadencial, independentemente do regime aplicável para cada caso. Para prevenir a decadência, não basta demonstrar, ainda que através de ato formal, a pretensão de exercer o direito de lançar; o lançamento deve estar inserido no sistema como norma individual e concreta, dentro do prazo decadencial.

Decadência e o parágrafo único do art. 173 do CTN.

[José Hable](#)

Publicado em 07/2008. Elaborado em 06/2008. Disponível em

<https://jus.com.br/artigos/11475/decadencia-e-o-paragrafo-unico-do-art-173-do-ctn>

Interpretações doutrinárias

Existem, pelo menos, duas correntes doutrinárias de maior porte que defendem interpretações distintas quanto ao prazo decadencial estabelecido no parágrafo único do art. 173 do CTN.

A primeira corrente ^[01] interpreta os dizeres do citado *parágrafo único* no sentido de que estaria ele normatizando um *segundo termo decadencial*, ou melhor, a *previsão de um prazo de perempção, para que a Administração Pública conclua o procedimento tributário de lançamento já iniciado*. Assim, do início da constituição do crédito tributário, pela notificação ou da impugnação do ato impositivo, teria o Fisco um novo prazo de 5 (cinco) anos para constituir definitivamente o crédito tributário, isto é, para concluir o procedimento administrativo já iniciado, sob pena de ser alcançado pela decadência.

A segunda corrente doutrinária, ^[02] por sua vez, professa o entendimento, ao qual nos filiamos, de que o referido *parágrafo único* apenas está antecipando o início do prazo decadencial definido no inciso I do mesmo artigo, que somente iria começar *no primeiro dia do exercício seguinte*, caso o Fisco não viesse a se manifestar antes de findar o ano em que se inaugurou a *possibilidade jurídica* de se realizar o lançamento tributário.

Com esse mesmo entendimento, já esclarecia Fábio Fanucchi: ^[03]

"Essa terceira hipótese para início de contagem do termo decadencial é aquela em que, antes de realizar o lançamento, o sujeito passivo é notificado de uma medida preparatória indispensável à sua realização, importando isso no início da constituição do crédito tributário. Neste caso, a contagem do prazo decadencial inicia-se desde a referida notificação, caracterizando uma antecipação do início do prazo de caducidade."

Ao ser analisado o malfadado *parágrafo único*, claramente observamos que não há a previsão do *segundo termo decadencial*, conforme interpretação dada pela primeira corrente doutrinária acima citada. Senão, vejamos:

a) o mencionado parágrafo único trata de **EXTINÇÃO definitiva** do **direito de constituir** o crédito tributário, e não de **CONSTITUIÇÃO definitiva** do crédito tributário, estabelecida no art. 174 do CTN; e,

b) o **DIREITO** a ser extinto, a que faz menção o referido parágrafo único, retratado no *caput* do art. 173 do CTN, é o de **constituir o crédito tributário** (pelo lançamento), e não o de **iniciar a sua constituição** (pela notificação).

Desse modo, em que pese o entendimento defendido pela primeira corrente, amparado no princípio de que a lei não deve tutelar indefinidamente um direito, não há se concordar com tal interpretação, por absoluta falta de amparo legal.

A natureza jurídica do prazo entre o lançamento tributário impugnado e a solução do contencioso administrativo fiscal é abordada no artigo "*A demora na decisão do contencioso administrativo fiscal*", ^[04] em que se conclui que, "entre o lançamento tributário contestado até que ocorra a decisão final do contencioso administrativo, independentemente do período transcorrido, não há a extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo."

Há que se enfatizar ainda que o mencionado dispositivo legal se refere tão-somente aos tributos sujeitos às modalidades de lançamento *de ofício* e *por declaração*, pois, quanto aos sujeitos ao *lançamento por homologação*, o início do prazo extintivo tem-se com a ocorrência do fato gerador do tributo. E a notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento inicia a contagem do prazo decadencial, para os créditos tributários em que o referido prazo extintivo ainda não teve início.

Há ainda uma corrente doutrinária minoritária que interpreta os dizeres do referido parágrafo único, arguindo que, com o início da ação fiscal, pelo *termo de início*, o prazo de decadência cessaria para todos os créditos tributários alcançados na notificação (limitados aos cinco anos anteriores), e que, a partir da data da notificação, teria o Fisco mais cinco anos para constituir os respectivos créditos tributários, pelo lançamento de ofício.

Essa interpretação, todavia, tem pouco sentido, pois a notificação, que inicia a ação fiscal, não tem o condão de cessar o prazo de decadência e muito menos de interrompê-lo, além do fato de que essa tese permitiria um prolongamento, por até dez anos, do prazo decadencial, na hipótese de o Fisco realizar as "medidas preparatórias" apenas nos últimos dias do prazo decadencial inicial dos cinco anos, tendo a partir delas mais cinco anos para efetuar o respectivo lançamento tributário.

O Parágrafo Único do Art. 173 do CTN

Como bem se expressa Luciano Amaro,^[05] "o parágrafo único do art. 173 é um dispositivo perdido no tempo." Isso porque, em realidade, o referido parágrafo, na prática, tem sua utilidade bastante reduzida, por estar seu emprego limitado aos tributos sujeitos ao lançamento de ofício e por declaração, e, tão-somente aos créditos tributários que ainda não tiveram seu prazo decadencial iniciado, ou seja, do ano em que a notificação foi realizada.

Para uma melhor compreensão dos dizeres do mencionado parágrafo único, colocamos, a título de ilustração, o seguinte caso hipotético:

(1) a Fazenda Pública expede notificação ao contribuinte, datada de **10 de outubro de 2006**, para apresentar documentos relacionados a determinado imóvel, por não constar de seus arquivos o lançamento do Imposto Predial Territorial Urbano – IPTU, referentes aos exercícios de **2004, 2005 e 2006**.

Com esses fatos colocados, indaga-se: **quais as conseqüências da referida notificação no que se refere ao prazo de decadência?**

(2) quanto aos fatos geradores do imposto referentes aos exercícios de **2004 e 2005**, os prazos decadenciais tiveram seus inícios em **1º de janeiro de 2005 e 1º de janeiro de 2006**, respectivamente (CTN, art. 173, I), não sofrendo nenhuma interferência da *notificação*. Pode assim o Fisco utilizar-se de seu direito de constituir, pelo lançamento de ofício, os respectivos créditos tributários devidos, até o dia **31 de dezembro de 2009 e 31 de dezembro de 2010**, sob pena, então, de o seu direito ser alcançado pela decadência;

(3) no que se refere, entretanto, ao fato gerador do IPTU do exercício de **2006**, se a Fazenda Pública não tivesse se manifestado em **10/10/2006**, data da notificação, o prazo decadencial somente teria começado em **1º de janeiro de 2007** (CTN, art. 173, I). Todavia, com base no que dispõe o mencionado parágrafo único do art. 173, o *dies a quo* da decadência é antecipado para o dia **10 de outubro de 2006**, podendo o Fisco constituir o crédito tributário devido até o dia **10 de outubro de 2011**, sob pena de ser extinto pela decadência.

Desse modo, como podemos observar, a notificação de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento só interfere no prazo de decadência quanto aos créditos tributários do ano em que a notificação é realizada, ou seja, no exercício cujo prazo decadencial ainda não tenha iniciado, pois, quanto aos dos anos anteriores, os respectivos prazos já estão em curso, consoante a regra do inciso I do art. 173 do CTN, não se admitindo, no caso em análise, interrupções nem suspensões do prazo decadencial.

Na hipótese de lavratura de auto de infração - AI, em ação fiscal, para efeitos de estar exercitado o referido *direito* de o Fisco constituir o crédito tributário, constante do *caput* do art. 173 do CTN, podemos afirmar que o crédito tributário estará *constituído* somente a partir do momento em que o sujeito passivo autuado toma ciência do referido AI, ^[06] isto é, com a consumação do ato de lançamento pela sua notificação regular (CTN, art. 145). ^[07]