

DECADÊNCIA PARA O LANÇAMENTO DE OFÍCIO SEGUNDO O PARÁGRAFO ÚNICO DO ART. 173, DO CTN

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.

Notas e Referências:

[1] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 503.

[2] MACHADO SEGUNDO. Hugo de Brito. Processo Tributário. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008, p. 61.

[3] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16. ed., São Paulo: Saraiva, p. 389.

[4] AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, p. 434.

[5] BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro, 10 ed. Rio de Janeiro: 1987, p. 581.

[6] ÁLVARES, Manoel. In: FREITAS, Wladimir Passos (coordenador). São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 663

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

FREITAS, Vladimir Passos de (coordenador). Código Tributário Nacional Comentado. São Paulo: RT, 1999.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo Tributário. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

Por Deonísio Koch - Auditor Fiscal da Receita Estadual de SC aposentado, ex conselheiro do TAT-SC, especialista em Direito tributário pelo IBET, mestre em Administração pela UDESC-ESAG e professor de Direito Tributário.

Artigo publicado originalmente no Empório do Direito em 01/03/2017.