

TÍTULO: DECADÊNCIA PARA CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

Daniel Barbosa Lima Faria Corrêa de Souza¹

SUMÁRIO: 1. CONCEITO E CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES; 2. "DIES A QUO" DO PRAZO DECADENCIAL; 2.1. ART. 173, INCISO I; 2.2. ART. 173, INCISO II, DO CTN – INTERRUPTÃO DO PRAZO DECADENCIAL; 2.3. ART. 150, § 4º, DO CTN; 3. CONCLUSÃO; 4- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.

1. CONCEITO E CONSIDERAÇÕES PRELIMINARES

Decadência é forma de extinção do crédito tributário, forte no artigo 156, V, do Código Tributário Nacional. Crédito tributário é, em síntese, a obrigação tributária exigível, devidamente lançada e possível de cobrança. A matéria vem regulada pelo artigo 173 do Código em testilha, o qual estabelece:

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.

Assim, a Fazenda Pública possui o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário. Em direito, quando se está a falar de prazo, dois aspectos devem ser sempre observados: (i) o primeiro, é o *quantum* do prazo: na hipótese em análise, cinco anos; (ii) segundo, importa observar o termo inicial deste prazo.

Rolim² conceitua o instituto:

A decadência é um instituto de direito material que traz em seu bojo a ação deletéria do tempo em relação a direito potestativo por conta da incúria de seu titular, ultimando a plena realização do princípio da segurança do direito, ditado pela manutenção da estabilidade das relações jurídicas, e em prol do interesse pela preservação da harmonia social. Trata-se inequivocamente de uma fiel concretização do vetusto brocardo latino *dormientibus non succurrit jus*. Na messe tributária a decadência se evidencia pela preclusão do direito do sujeito ativo da relação obrigacional vir a praticar o ato administrativo de lançamento, culminando na extinção do

¹ Procurador do Município de São Leopoldo. Autor do livro PREQUESTIONAMENTO NO RECURSO ESPECIAL, Editora Núria Fabris; Autor do livro RECURSOS EXTRAORDINÁRIO E ESPECIAL: REFLEXOS DA EMENDA CONSTITUCIONAL Nº 45/2004, em co-autoria com a Dr^a. Letícia Barbosa Lima de Souza, Editora Núria Fabris; Especialista em Direito Constitucional pela Universidade Potiguar (UNP); Especialista em Direito Tributário pela Universidade Potiguar (UNP); Página pessoal: <http://www.fariacorreia.com>.

² ROLIM, Aílson Francisco. Lançamento por homologação: abordagem acerca do "dies a quo" da decadência tributária. Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1314>>. Acesso em: 02 dez. 2007.

crédito fiscal, em decorrência da sua inatividade no prazo estipulado. Do exposto, salta aos olhos ser o lançamento o "divisor de águas" a traçar o átimo limiar entre a decadência e a prescrição, uma vez que a partir dele só se pode cogitar da contagem de prazo prescricional, revelando-se como decadencial a dilação anterior.

Diferenciando decadência nos âmbitos cível e tributário, Leandro Paulsen³ assevera:

Aliás, o instituto da decadência, em direito tributário, possui elementos que o diferenciam da decadência do direito privado: a) o termo inicial, no direito privado, coincide com o nascimento do direito subjetivo (no campo tributário isso acontece somente com os tributos sujeitos a lançamento por homologação); b) o prazo que culmina com o fato jurídico da decadência não se interrompe nem se suspende (no direito tributário há causa interruptiva – CTN, art. 173, II).

É curial apontar que não há falar em decadência após o lançamento. Nesse sentido, tem decidido o Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. MATÉRIA DE FATO. (...)

3. Não há que se falar em transcurso do prazo decadencial durante o processo administrativo tributário. Constituído o crédito pelo lançamento no prazo do art. 173 do CTN, não mais se cogita em sua decadência. A interposição de recurso administrativo impede o curso do prazo prescricional (art. 151, III, do CTN), que terá início quando do encerramento do processo administrativo. Precedente: (EDcl no AgRg no REsp 577720/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJ 10.05.2007). (...)

6. Recurso especial conhecido em parte e não provido." [Grifou-se]⁴

(...) 2. A constituição definitiva do crédito ocorre, nos casos de lançamento de ofício, quando já não caiba recurso administrativo ou quando se haja esgotado o prazo para sua interposição (Decreto 70.235/72, art. 42).

3. Não está, portanto, definitivamente constituído crédito tributário cuja revisão na via administrativa ainda pode ser determinada por decisão judicial. (...)⁵

Gize-se, ademais, que a suspensão da exigibilidade do crédito tributário não impede a sua constituição. Assim sendo, a suspensão não impede a decadência.⁶

Outrossim, normas que versem sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários deverão ser editadas sobre a forma de Lei Complementar, com supedâneo no artigo 146, inciso III, letra "b", da Constituição Federal.

O artigo 173, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, define que a decadência extingue o próprio direito.

³ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. pp. 1237/8.

⁴ STJ, 2ª T., REsp 976.271/SP, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, julgado em 06.11.2007, DJ 21.11.2007 p. 333.

⁵ STJ, 1ª T., REsp 773.286/SC, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, Rel. p/ Acórdão Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, julgado em 19.10.2006, DJ 09.11.2006 p. 259.

⁶ Nesse mesmo sentido, PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 1226.

2. “DIES A QUO” DO PRAZO DECADENCIAL

O artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário via lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos. Estabelecido o *quantum* do prazo, é curial verificar seu dia de início. Podemos destacar três hipóteses: (i) primeiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, forte no artigo 173, inciso I, do CTN; (ii) segundo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, forte no artigo 173, inciso II, do CTN; (iii) terceiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN;

O STJ assim se manifestou:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PAGAMENTO NÃO ANTECIPADO PELO CONTRIBUINTE. INCIDÊNCIA DO ART. 173, I, DO CTN. PRESCRIÇÃO. ART. 174 DO CTN. CITAÇÃO VÁLIDA. RECURSO DESPROVIDO.

1. *O prazo decadencial para constituição do crédito tributário pode ser estabelecido da seguinte maneira: (a) em regra, segue-se o disposto no art. 173, I, do CTN, ou seja, o prazo é de cinco anos contados "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado"; (b) nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN.*

2. Em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, deve ser aplicado o disposto no art. 173, I, do CTN.

3. Definitivamente constituído o crédito tributário, inicia-se o prazo prescricional para sua cobrança, de modo que o Fisco possui o lapso temporal de cinco anos para o ajuizamento da execução fiscal e, após, para a citação válida do executado, consoante previsto no art. 174 do CTN.

4. Na hipótese dos autos, o lançamento efetuou-se dentro do prazo de cinco anos em relação aos fatos geradores questionados, não ocorrendo, pois, o prazo decadencial previsto no art. 173 do CTN. Em seguida, o contribuinte foi notificado do auto de infração em 31 de dezembro de 1996, sem, contudo, apresentar impugnação do lançamento.

A partir dessa data, então, o crédito tributário foi definitivamente constituído, iniciando-se, portanto, a contagem do prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN. Por sua vez, a execução fiscal foi ajuizada em 8 de outubro de 1997 e a citação da empresa e de seus sócios ocorreu em 16 de março de 1998 (fls. 7/18). Assim, não se implementou a prescrição, tampouco a decadência.

5. Recurso especial desprovido.”⁷

Passemos à análise de cada uma das hipóteses:

2.1 – Art. 173, inciso I:

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o

⁷ STJ, 1ª T., REsp 739.694/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02.10.2007, DJ 12.11.2007 p. 159.

lançamento poderia ter sido efetuado, forte no artigo 173, inciso I, do CTN. Sobre a temática em liça, Luciano Amaro opina:

(...) o termo inicial é posterior ao momento em que o lançamento é possível, pois é protraído para o início do exercício seguinte (art. 173, I) (...) ⁸
(...) qualquer lançamento realizável dentro de certo exercício (e que não seja efetivamente implementado nesse exercício) poderá ser efetuado em cinco anos após o próprio exercício em que se iniciou a possibilidade jurídica de realizá-lo. ⁹

Quando da fiscalização, os agentes de fiscalização tributária realizam o lançamento considerando os cinco anos anteriores ao corrente, isto é, o fazem de forma retroativa ¹⁰.

Leandro Paulsen ¹¹ assevera que a decadência se refere sempre ao lançamento de ofício, sendo irrelevante a modalidade de lançamento prevista normalmente para o tributo. Destaca ainda:

Quando se fala em decadência do direito do Fisco de lançar, por óbvio está se referindo ao lançamento de ofício, que é a modalidade prevista em lei para alguns tributos, mas que também tem papel supletivo da falta de colaboração e atuação do contribuinte nos casos de lançamento por declaração e de lançamento por homologação.

Nesse diapasão, é a doutrina de Luciano Amaro ¹²:

“O lançamento por homologação não é atingido pela decadência, pois feito o lançamento (dito ‘antecipado’), ou a autoridade administrativa anui e homologa expressamente (lançamento por homologação expressa) ou deixa transcorrer, em silêncio, o prazo legal e, dessa forma, anui tacitamente (lançamento por homologação tácita). Em ambos os casos, não se pode falar em decadência (do lançamento por homologação), pois o lançamento terá sido realizado (ainda que pelo silêncio). *O que é passível de decadência é o lançamento de ofício*, que cabe à autoridade administrativa realizar quando constate omissão ou inexatidão do sujeito passivo no cumprimento do dever de ‘antecipar’ o pagamento do tributo.”

Marcus de Freitas GOUVÊA ¹³ esclarece a respeito da contagem dos prazos prescricionais e decadenciais em três hipóteses: (1) existe declaração e não existe pagamento (ou o pagamento é insuficiente); (2) não existe declaração nem pagamento; (3) não existe declaração, mas existe pagamento. Esmiúça o Procurador da Fazenda Nacional:

Hipótese 1 – Existe declaração e não existe pagamento (ou o pagamento é insuficiente). Quando o tributo é declarado, mas não é pago (ou é pago a menor), a declaração constitui definitivamente o crédito declarado. Não há, portanto, espaço para prazo decadencial. Neste caso, o prazo de prescrição é de 05 anos a partir da entrega da declaração (art. 174, do CTN). Havendo declaração retificadora, reinicia o prazo prescricional.

⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998, pp. 389/390.

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998, p. 392.

¹⁰ Conforme a doutrina de PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 1233.

¹¹ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. p. 1233.

¹² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998. p. 382.

¹³ GOUVÊA, Marcus de Freitas. O lançamento no direito tributário brasileiro: a prescrição e a decadência nos tributos lançados por homologação. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 set. 2006. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8877>>. Acesso em: 28 nov. 2007.

Hipótese 1.1 – Auto de infração com base na declaração. Na hipótese aplicável ao ICMS de Minas Gerais e do ISS de Belo Horizonte, em que há um auto de infração elaborado a partir da declaração, se o tributo é declarado, mas não é pago (ou é pago a menor), o Fisco nega efeito constitutivo da declaração e opta por fazer lançamento de ofício com base na declaração meramente informativa (auto de infração não contencioso). Assim, há o prazo decadencial de 05 anos para lavrar o auto de infração, a contar da ocorrência do fato gerador (se houver pagamento parcial; art. 150, § 4º, do Código) ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador (sem pagamento; art. 173, do CTN). Se houver pagamento integral, naturalmente que o crédito está extinto e não há que se falar em decadência. Nos demais casos, ocorrem a prescrição contados 05 anos da notificação do contribuinte. Ressalte-se que o Fisco, nesta hipótese, nega efeito à declaração, mas faz o auto de infração com base única e exclusivamente nela e, na maioria das vezes, o auto de infração não é mais que um espelho da declaração do contribuinte.

Hipótese 2 – Não existe declaração nem pagamento. Quando o tributo não é declarado (ou é declarado a menor) e não é pago, naturalmente que não há declaração para constituir o crédito (integral ou parcialmente) nem pagamento para a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN. Dessa forma, aplica-se a regra de decadência do art. 173, do Código, qual seja, 05 anos a partir do 1º dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador. Se nesse período a Administração lavrou o auto de infração, conta-se a partir dele (se não houver recurso) ou da decisão administrativa final (se houver recurso), o prazo de 05 anos de prescrição (art. 174, do CTN).

Hipótese 3 – Não existe declaração, mas existe pagamento

Por fim, se o tributo não é declarado, mas é pago (mesmo com pagamento parcial), aplica-se a regra do art. 150, § 4º, do Código. Ocorre a homologação tácita do pagamento em 05 anos, sendo este o prazo decadencial para o lançamento e cobrança da eventual diferença de tributo não pago. Se houver o lançamento complementar neste período, o prazo prescricional correrá, também, a partir da notificação do débito ou da decisão administrativa final. Se o tributo foi integralmente pago, por certo que o Fisco não poderá lançar mais nada.

O Superior Tribunal de Justiça tem julgado:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. IMPOSTO DE RENDA. PESSOA FÍSICA. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. PRETENSÃO DE REJULGAMENTO. IMPOSSIBILIDADE.

NÃO-OCORRÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS AUTORIZADORES À OPOSIÇÃO DOS EMBARGOS DECLARATÓRIOS. REJEIÇÃO. (...)

1. *Para efeitos de decadência, o prazo de 5 anos apenas é contado da data do fato gerador se efetuado pagamento antecipado do débito, o que não ocorreu no presente caso.*

2. *Não tendo sido efetuado o pagamento antecipado do tributo, forte § 1º do artigo 173 do CTN, o prazo decadencial iniciará no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado pelo contribuinte, que não o fez.*

3. *Constituído o crédito tributário com a notificação do lançamento, passa a fluir o prazo prescricional constante no artigo 174 do CTN. Inteligência da Súmula 153 do TFR.*

4. *A partir da notificação do contribuinte o crédito tributário já existe., mas ainda está sujeito à sua desconstituição na via administrativa se for impugnado. Nos termos do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, a interposição de recurso administrativo suspende a exigibilidade do crédito tributário enquanto pendente de decisão.*

5. *Em que pese o artigo 8º, § 2º da LEF disponha que é o despacho do juízo que interrompe o prazo prescricional, não é o melhor entendimento, haja que o CTN é lei complementar, devendo prevalecer sobre lei ordinária.*

6. A CDA possui presunção de liquidez e certeza, a qual somente pode ser elidida por meio de prova robusta e não por meras alegações. (...) Embargos de declaração rejeitados." [Grifou-se]¹⁴

Este dispositivo (artigo 173, inciso I) também tem aplicação em se tratando de contribuição previdenciária, conforme vem decidindo o STJ. Isso porque, estas contribuições têm natureza tributária, não se lhe aplicando o disposto no artigo 45 da Lei n. 8.212/1991, que estabelecia prazo decadencial de 10 anos. Assim decidiu a 1ª Turma do STJ:

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. AJUDA DE CUSTO. DESLOCAMENTO NOTURNO. ALUGUEL.

A autarquia federal argumenta que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, inexistindo pagamento, o prazo decadencial é de dez anos, e não de cinco, conforme concluiu o acórdão recorrido. Mas a Min. Relatora entendeu não assistir razão ao recorrente, uma vez que, na hipótese, não houve pagamento antecipado pelo contribuinte. Aplica-se a orientação deste Superior Tribunal no sentido de que, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, incide a regra do art. 173, I, do CTN. Ressaltou a Min. Relatora que, no julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade no REsp 616.348-MG, DJ 15/10/2007, reconheceu-se a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n. 8.212/1991, o qual previa o prazo decadencial de dez anos para o INSS apurar e constituir seus créditos. Isso porque as contribuições sociais, inclusive as que se destinam a financiar a seguridade social, possuem natureza tributária, de maneira que deve ser observado o disposto no art. 146, III, b, da CF/1988, no sentido de que as normas gerais da legislação tributária acerca de prescrição e decadência devem ser reguladas por lei complementar. No que tange ao auxílio-creche, ele não integra o salário-de-contribuição. Conseqüentemente, é indevida a incidência da contribuição previdenciária sobre valores pagos a tal título. Quanto às ajudas de custo relativas ao deslocamento noturno e aluguel, elas integram o salário-de-contribuição, deve, portanto, incidir contribuição previdenciária sobre tais parcelas. Finalmente, em relação à ajuda de custo denominada de desenvolvimento de supervisor de contas, a jurisprudência deste Superior Tribunal é no sentido de que as verbas pagas pelo empregador diretamente à instituição de ensino para custeio de cursos não integram a remuneração do empregado; não compõem, portanto, o salário-de-contribuição, para fins de incidência da contribuição previdenciária prevista no art. 28 da Lei n. 8.212/1991. Assim, é indevida a incidência de contribuição previdenciária sobre tal ajuda de custo. Diante disso, a Turma, conheceu parcialmente do recurso e, nessa parte, deu-lhe provimento apenas para determinar a incidência de contribuição previdenciária sobre as ajudas de custo relativas ao deslocamento noturno e ao aluguel. REsp 439.133-SC, Rel. Min. Denise Arruda, julgado em 2/9/2008. (Informativo 0366).

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. AUSÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. PRAZO DECADENCIAL DE CINCO ANOS PREVISTO NO ART. 173, I, DO CTN.

NÃO-OCORRÊNCIA DE DECADÊNCIA QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES CUJAS COMPETÊNCIAS/FATOS GERADORES OCORRERAM NO ANO DE 1995.

2. O caso dos autos trata de crédito tributário relativo à contribuição previdenciária - tributo sujeito a lançamento por homologação - cujo pagamento não foi antecipado pelo contribuinte, caso em que se aplica o

¹⁴ STJ, 1ª T., EDcl no REsp 789.362/PR, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, julgado em 21.09.2006, DJ 16.10.2006 p. 305.

art. 173, I, do CTN, devendo o prazo decadencial de cinco anos para a constituição do crédito ser contado a partir do primeiro dia do exercício financeiro seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (...)

5. Recurso especial parcialmente provido.

(REsp 1098360/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/03/2009, DJe 16/04/2009)

Nessa mesma alheta, decidiu o Órgão Especial do TRF da 4ª Região:

ARGÜIÇÃO DE INCONSTITUCIONALIDADE - CAPUT DO ART. 45 DA LEI 8.212/91. É inconstitucional o caput do art. 45 da Lei 8.212/91 que prevê o prazo de 10 anos para que a Seguridade Social apure e constitua seus créditos, por invadir área reservada à lei complementar, vulnerando, desta forma, o art. 146, III, b, da Constituição Federal." (TRF 4ª Região, Corte Especial, Argüição de Inconstitucionalidade em AI nº 2000.04.01.092228-3/PR, rel. Des. Federal Amir Sarti, DJ 05.09.2001, p. 509).

Portanto, às contribuições previdenciárias se aplica a regra contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, dada a sua natureza tributária. Assim, o STJ tem afastado o disposto no artigo 45 da Lei n. 8.212/1991, que estabelecia prazo decadencial de 10 anos.

2.2 – Art. 173, inciso II, do CTN – interrupção do prazo decadencial:

O inciso 173, II, do CTN, é hipótese de prazo decadencial após decisão de anulação de lançamento anterior.

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, forte no artigo 173, inciso II, do CTN. Dessa forma, o prazo decadencial tem início após decisão de anulação de lançamento anterior.

Leandro Paulsen¹⁵, comentado o dispositivo em apreço, refere ser este hipótese de interrupção do prazo decadencial.

Criticando o dispositivo, tem-se a doutrina de Luciano Amaro¹⁶:

O dispositivo comete um disparate (...) a um só tempo, introduz, para o arrepio da doutrina, causa de interrupção e suspensão do prazo decadencial (suspensão, porque o prazo não flui na pendência do processo em que se discute a nulidade do lançamento, e interrupção, porque o prazo recomeça a correr do início e não da marca já atingida no momento em que ocorreu o lançamento nulo).

2.3 – Art. 150, §4º, do CTN

O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN.

Interpretando o aludido dispositivo legal, Hugo de Brito Machado¹⁷ aponta que o prazo decadencial dos tributos sujeitos a lançamento por homologação se iniciam na data do respectivo fato gerador. Afirma:

¹⁵ PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005. pp. 1237/1238.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998. p. 382.

Lançar, neste caso, é simplesmente homologar a apuração que tenha sido feita pelo contribuinte, com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento. Se não ocorreu o pagamento antecipado, mas o contribuinte prestou à autoridade a informação quanto ao montante do tributo devido, pode esta, no mesmo prazo, fazer a homologação expressa e determinar a inscrição do crédito tributário como Dívida Ativa. Se não o faz, o direito de lançar estará extinto pela decadência, nos termos do artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional.

Hugo de Brito Machado¹⁷, portanto, refuta o entendimento de que os tributos sujeitos a lançamento por homologação teriam o prazo decadencial iniciado com o término do prazo para a homologação, isto é, cinco anos após a ocorrência do fato gerador em concreto, obtemperando no sentido de que tal prazo tem início quando da ocorrência do fato gerador em concreto.

Todavia, não é este o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, o qual vem se posicionando pela tese dos cinco mais cinco, isto é, a decadência do crédito tributário, nesta modalidade de lançamento, tem início quando este é homologado tácita ou expressamente. Dessa forma, em não havendo homologação expressa, o prazo decadencial acaba sendo de dez anos, isto é, cinco anos após a ocorrência do fato gerador inicia o prazo decadencial de cinco anos.

Em 2004, o Superior Tribunal de Justiça já decidira no sentido da aplicabilidade da tese dos cinco mais cinco, isto é, no sentido de que o prazo decadencial de cinco anos tem início após o transcurso do prazo de cinco anos da homologação tácita do lançamento:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. LEI Nº 7.787/89. COMPENSAÇÃO. PRESCRIÇÃO.

DECADÊNCIA. TERMO INICIAL DO PRAZO. PRECEDENTES.

1. Está uniforme na 1ª Seção do STJ que, no caso de lançamento tributário por homologação e havendo silêncio do Fisco, o prazo decadencial só se inicia após decorridos 5 (cinco) anos da ocorrência do fato gerador, acrescidos de mais um quinquênio, a partir da homologação tácita do lançamento. Estando o tributo em tela sujeito a lançamento por homologação, aplicam-se a decadência e a prescrição nos moldes acima delineados.

2. Não há que se falar em prazo prescricional a contar da declaração de inconstitucionalidade pelo STF ou da Resolução do Senado. A pretensão foi formulada no prazo concebido pela jurisprudência desta Casa Julgadora como admissível, visto que a ação não está alcançada pela prescrição, nem o direito pela decadência. Aplica-se, assim, o prazo prescricional nos moldes em que pacificado pelo STJ, id est, a corrente dos cinco mais cinco.

3. A ação foi ajuizada em 16/12/1999. Valores recolhidos, a título da exação discutida, em 09/1989. Transcorreu, entre o prazo do recolhimento (contado a partir de 12/1989) e o do ingresso da ação em juízo, o prazo de 10 (dez) anos. Inexiste prescrição sem que tenha havido homologação expressa da Fazenda, atinente ao prazo de 10 (dez) anos (5 + 5), a partir de cada fato gerador da exação tributária, contados para trás, a partir do ajuizamento da ação.

4. Precedentes desta Corte Superior.

5. Embargos de divergência rejeitados, nos termos do voto. [Grifou-se]¹⁹

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007, p. 244.

¹⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Op. Cit., p. 244.

¹⁹ STJ, 1ª Seção, EREsp 435.835/SC, Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins, Rel. p/ Acórdão Ministro José Delgado, julgado em 24.03.2004, DJ 04.06.2007 p. 287.

Em 2007, temos estes recentes julgados, os quais mantêm a tese dos cinco mais cinco:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL – ISS – (...) PRESCRIÇÃO – TRIBUTO LANÇADO POR HOMOLOGAÇÃO – TERMO INICIAL – TESE DOS "CINCO MAIS CINCO" – (...)

3. O STJ, intérprete e guardião da legislação federal, firmou posição no sentido de que a extinção do crédito tributário, em se tratando de tributos lançados por homologação, não ocorre com o pagamento, sendo indispensável a homologação expressa ou tácita, e somente a partir daí é que se inicia o prazo prescricional de que trata o art. 168, I, do CTN (tese dos "cinco mais cinco").(...)

Em 2008, temos este recente julgado, os quais mantêm a tese dos cinco mais cinco:

PROCESSUAL CIVIL. PRELIMINAR. ART. 535 DO CPC. OMISSÃO. FUNDAMENTAÇÃO GENÉRICA. SÚMULA 284/STF. MÉRITO. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. SÚMULA 211/STJ. JUROS DE MORA. SÚMULA 283/STF.

CONTRIBUIÇÃO AO FUSEX. NATUREZA JURÍDICA. PRESCRIÇÃO. ART. 3º DA LC Nº 118/05. (...)

4. Extingue-se o direito de pleitear a restituição de tributo sujeito a lançamento por homologação, não sendo esta expressa, somente após o transcurso do prazo de cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, acrescido de mais cinco anos contados da data em que se deu a homologação tácita (REsp 435.835/SC, julgado em 24.03.04). (...)

8. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

(REsp 1097624/PR, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/12/2008, DJe 12/02/2009)

Em julgado referente ao *depósito do montante integral*, o Superior Tribunal de Justiça decidiu que este se constituiu em verdadeiro lançamento por homologação. Isso porque, entendendo indevida a cobrança, o contribuinte efetua o cálculo do valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito. Em a Fazenda aceitando o depósito como integral, houve a aquiescência tácita ou expressa. O STJ considera tal comportamento como equivalente à homologação fiscal prevista no artigo 150, §4º, do Código Tributário Nacional. Nesse diapasão:

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DEPÓSITO JUDICIAL.

DESNECESSIDADE DA FORMAL CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO. DECADÊNCIA QUE NÃO SE OPERA. PRONUNCIAMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO.

1. Trata-se de embargos de divergência apresentados contra acórdão da Segunda Turma que se pronunciou no sentido de que o depósito do montante integral suspende a exigibilidade do crédito tributário impugnado, nos termos do art. 151, II, do CTN, mas não impede que a Fazenda proceda ao lançamento. Transcorrido o prazo decadencial de cinco anos (art. 150, § 4º, do CTN), insuscetível de interrupção ou suspensão, e não efetuado o lançamento dos valores impugnados e depositados em juízo, deve ser reconhecida a decadência do direito do fisco efetuar a constituição do crédito tributário. O aresto paradigma, originado da Primeira Turma, por sua vez, consignou que o depósito, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito. Impugnação da parte

adversa defendendo o não-cabimento do recurso, a ausência de similitude fático-jurídica e a manutenção do aresto da Segunda Turma.

2. Em recente julgamento (DJ 27/08/2007), a Primeira Seção, apreciando os EREsp n. 898.992/PR, sob a relatoria do Ministro Castro Meira, de modo unânime, exarou o entendimento de que "com o depósito do montante integral tem-se verdadeiro lançamento por homologação. O contribuinte calcula o valor do tributo e substitui o pagamento antecipado pelo depósito, por entender indevida a cobrança. Se a Fazenda aceita como integral o depósito, para fins de suspensão da exigibilidade do crédito, aquiesceu expressa ou tacitamente com o valor indicado pelo contribuinte, o que equivale à homologação fiscal prevista no art. 150, § 4º, do CTN. Uma vez ocorrido o lançamento tácito, encontra-se constituído o crédito tributário, razão pela qual não há mais falar no transcurso do prazo decadencial nem na necessidade de lançamento de ofício das importâncias depositadas." 3. A pretensão merece êxito para que prevaleça o aresto paradigma, exarado na mesma linha do hodierno posicionamento da Primeira Seção, ou seja, de que o depósito judicial de valor relativo a tributo sujeito a lançamento por homologação torna dispensável o ato formal de lançamento por parte do Fisco, não se operando a decadência.

4. Embargos de divergência conhecidos e providos." [Grifou-se]²⁰

(...)5. O prazo decadencial para efetuar o lançamento do tributo é, em regra, o do art. 173, I, do CTN, segundo o qual "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".

6. Todavia, para os tributos sujeitos a lançamento por homologação — que, segundo o art. 150 do CTN, "ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa" e "opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa" —, há regra específica. Relativamente a eles, ocorrendo o pagamento antecipado por parte do contribuinte, o prazo decadencial para o lançamento de eventuais diferenças é de cinco anos a contar do fato gerador, conforme estabelece o § 4º do art. 150 do CTN. Precedentes jurisprudenciais.

8. Recurso especial da demandante não conhecido. Recurso especial da demandada desprovido.

(REsp 749.446/PR, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/05/2009, DJe 21/05/2009)

Nesse mesmo diapasão, é o escólio de Leandro Paulsen²¹:

"3. No lançamento por homologação, o contribuinte, ocorrido o fato gerador, deve calcular e recolher o montante devido, independente de provocação. Se, em vez de efetuar o recolhimento simplesmente, resolve questionar judicialmente a obrigação tributária, efetuando o depósito, este faz as vezes do recolhimento, sujeito, porém, à decisão final transitada em julgado. Não há que se dizer que o decurso do prazo decadencial, durante a demanda, extinga o crédito tributário, implicando a perda superveniente do objeto da demanda e o direito ao levantamento do depósito. Tal conclusão seria equivocada, pois o depósito, que é predestinado legalmente à conversão em caso de improcedência da demanda, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, equipara-se ao pagamento no que diz respeito ao cumprimento das obrigações do contribuinte, sendo que o decurso do tempo sem lançamento de ofício pela autoridade implica lançamento tácito no montante exato do depósito."

²⁰ STJ, 1ª Seção, EREsp 464.343/DF, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 10.10.2007, DJ 29.10.2007 p. 174.

²¹ PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005, p. 1227.

Dessarte, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN. O Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando pela tese dos cinco mais cinco, isto é, a prescrição do crédito tributário, nesta modalidade de lançamento, tem início quando este é realizado tácita ou expressamente. Em suma, o prazo decadencial de cinco anos tem início após o transcurso do prazo de cinco anos da homologação tácita do lançamento.

3. CONCLUSÃO

Diante do exposto, infere-se:

i.) Prescrição e decadência em direito tributário extinguem o próprio crédito tributário.

ii.) Normas que versem sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários deverão ser editadas sobre a forma de Lei Complementar, com supedâneo no artigo 146, inciso III, letra “b”, da Constituição Federal.

iii.) A Fazenda Pública possui o prazo de cinco anos para constituir o crédito tributário. Em direito, quando se está a falar de prazo, dois aspectos devem ser sempre observados: (i) o primeiro, é o “*quantum*” do prazo: na hipótese em análise, cinco anos; (ii) segundo, importa observar o termo inicial deste prazo.

iv.) O artigo 173 do Código Tributário Nacional estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário via lançamento extingue-se após 5 (cinco) anos. Estabelecido o “*quantum*” do prazo, é curial verificar seu dia de início. Podemos destacar três hipóteses: (i) primeiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, forte no artigo 173, inciso I, do CTN; (ii) segundo, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, forte no artigo 173, inciso II, do CTN; (iii) terceiro, o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN;

v.) O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados da data em a Fazenda deveria ter homologado o lançamento, forte no artigo 150, §4º, do CTN. O Superior Tribunal de Justiça vem se posicionando pela tese dos cinco mais cinco, isto é, a decadência do crédito tributário, nesta modalidade de lançamento, tem início quando este é realizado tácita ou expressamente. Em suma, o prazo decadencial de cinco anos tem início após o transcurso do prazo de cinco anos da homologação tácita do lançamento.

vi.) às contribuições previdenciárias se aplica a regra contida no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, dada a sua natureza tributária. Assim, o STJ tem afastado o disposto no artigo 45 da Lei n. 8.212/1991, que estabelecia prazo decadencial de 10 anos.

4- REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2ª ed., 1998.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. O lançamento no direito tributário brasileiro: a prescrição e a decadência nos tributos lançados por homologação. Jus Navigandi, Teresina, ano 10, n. 1162, 6 set. 2006. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=8877>>. Acesso em: 28 nov. 2007.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 28ª ed., 2007.

PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

ROLIM, Aílson Francisco. Lançamento por homologação: abordagem acerca do "dies a quo" da decadência tributária . Jus Navigandi, Teresina, ano 4, n. 46, out. 2000. Disponível em: <http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=1314>>. Acesso em: 02 dez. 2007.