Introdução

Como já visto, decadência é uma das formas de extinção do crédito tributário pelo decurso do prazo de cinco anos sem que a Fazenda efetue o lançamento.

Conforme a doutrina,

> A decadência é prevista como causa extintiva do crédito tributário no art. 156, V, e tem seu conceito delineado no art. 173 (embora este não empregue a palavra "decadência"): decadência é a perda do direito de "constituir" o crédito tributário (ou seja, de lançar) pelo decurso de certo prazo. Se o lançamento é condição de exigibilidade do crédito tributário, a falta desse ato implica a impossibilidade de o sujeito ativo cobrar o seu crédito. Por isso, dando-se a decadência do direito de o sujeito ativo lançar o tributo, nem sequer se deverá cogitar da prescrição, que só teria início com o lançamento. (Amaro, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. – São Paulo : Saraiva, 2014.)

Para a elucidação do marco temporal da contagem desse prazo decadencial, é necessária a retomada das formas de lançamento do crédito tributário.

Há o lançamento de ofício, no qual a Administração faz todo o processo de lançamento sozinha, sem a participação do contribuinte. No lançamento por declaração, o contribuinte fornece à Administração os fatos e esta faz a subsunção destes à norma, conclui o quanto deve ser pago e efetua o lançamento. No lançamento por homologação, o contribuinte faz tudo sozinho, verifica quem é o sujeito passivo, quanto deve ser pago a ele, e a Administração somente homologa o lançamento. Portanto, as modalidades de lançamento se diferem quanto à participação do sujeito passivo.

Primeira Regra

A primeira regra da decadência, é a regra, tem por fundamento o artigo 173, I do Código Tributário Nacional e é utilizada para lançamento de ofício (IPTU, IPVA, taxa, contribuição de melhoria):

> ***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;*

O prazo decadencial começa a contar no primeiro dia do exercício seguido àquele em que

ocorreu o fato gerador.

Segunda Regra

A segunda a regra a ser estudada é a antecipação da contagem, prevista no artigo 173, parágrafo único do Código Tributário Nacional:

> **Art. 173. 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.

Via de regra, a medida preparatória a que se refere o artigo é o termo de início de Fiscalização.

Terceira Regra

A terceira regra é a da anulação de lançamento por vício formal, tratada no artigo 173, II do Código Tributário Nacional:

> **Art. 173.** O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Entende-se por vício formal aquele cujo erro não atinge a natureza, a estrutura do tributo, não sendo essencial e determinante. Como exemplo, tem-se a situação em que a Administração identifica corretamente o sujeito passivo, alíquota, tributo, mas erra na conta aritmética, equivocando-se no valor cobrado.

Contudo, se a Administração errou o sujeito passivo, parte inseparável da relação tributária, haverá vício material, mais grave.

A doutrina diverge quanto à identificação desse prazo como interrupção ou concessão de novo prazo. Entendemos tratar-se de concessão de novo prazo:

> “Quando, efetuado o lançamento, restar posteriormente anulado em razão de algum vício formal (por exemplo, ausência de requisitos essenciais no auto de infração, elencados no art. 10 do Decreto 70.235/72, ou violação ao direito de defesa no processo administrativo fiscal), terá o Fisco a reabertura do prazo decadencial para proceder a novo lançamento do mesmo crédito. É o que dispõe o art. 173, II, do CTN ao dizer da contagem do prazo de cinco anos “da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, lançamento anteriormente efetuado”. É relevante, pois,

> que reste claro, das decisões administrativas e judiciais anulatórias de lançamento, se o fazem por vício formal ou por vício material. A anulação por vício material não reabre qualquer prazo, de modo que, muitas vezes, já decorrido prazo decadencial, não mais poderá ser lançado o crédito." (Paulsen, Leandro. Curso de direito tributário: completo. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora, 2012.)

Quarta Regra

A quarta regra de decadência envolve os tributos lançados por homologação.

Segundo o artigo 150 do Código Tributário Nacional,

> 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 a homologação, será ele de 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.

De acordo com Eduardo Sabbag,

> No lançamento por homologação, há uma típica antecipação de pagamento, permitindo-se ao Fisco conferir sua exatidão em um prazo decadencial de cinco anos, contados a partir do fato imponível. O transcurso in albis do quinquênio decadencial, sem que se faça uma conferência expressa, provocará o procedimento homologatório tácito, segundo o qual perde a Administração Pública o direito de lançar, de modo suplementar, uma eventual diferença. (Sabbag, Eduardo. Manual de direito tributário / Eduardo Sabbag – 3. ed. – São Paulo: Saraiva, 2011)

Nessa espécie de tributo, o próprio contribuinte verifica a ocorrência do fato gerador, quem é o sujeito ativo e o quanto deve ser pago, fazendo todo o procedimento de lançamento. A Administração apenas o homologa, aprova-o. A homologação pode ser expressa ou tácita, hipótese prevista no §4° acima descrito.

O prazo aqui tratado é contado a partir da ocorrência do fato gerador.

Contudo, nem sempre a regra é exame é utilizada para a contagem do prazo dos tributos sujeitos à homologação: se não houver tido pagamento do contribuinte, aplica-se a regra geral prevista no artigo 173, I do Código Tributário Nacional. Se o pagamento ocorrer com dolo, fraude ou simulação do contribuinte, também será aplicada a regra do artigo 173, I do Código Tributário Nacional por ser mais vantajosa ao Fisco. Contudo, se o pagamento ocorrer sem vícios do

contribuinte, a regra utilizada para contagem será a do artigo 150, §4° do Código Tributário Nacional.

Revisão e distinção das quatro regras

1ª regra: regra geral, tributos lançados de ofício, conta-se o prazo de cinco anos a partir do exercício subsequente à ocorrência do fato gerador.

2ª regra: antecipação da contagem de prazo, prazo se inicia na data da notificação do sujeito passivo

3ª regra: concessão de novo prazo por anulação do lançamento por vício formal

4ª regra: tributos sujeitos ao lançamento por homologação

Para saber a regra a ser aplicada, é necessário verificar qual a modalidade de lançamento do tributo a ser examinado (por declaração, homologação, etc.). Caso tenha havido pagamento com vícios, a regra geral será a aplicada; se o contribuinte não agiu com dolo, fraude ou simulação, deverá ser aplicada a regra do artigo 150,§4° do Código Tributário Nacional.