**Tema: A revisão do lançamento tributário e a contagem do prazo de decadência.**

**MARCIO CESAR COSTA**

Mestre e doutorando pela PUC/SP

Professor Conferencista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

Conselheiro Julgador do Conselho Municipal de Tributos (CMT-SP 2012-2014 e 2014-2016).

**SÍLVIA REGINA ZOMER**

Mestre e doutoranda pela PUC/SP

Professora Seminarista e Conferencista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

***Considerações iniciais***

A Municipalidade Paulistana, conforme exposto na mídia por meio de jornal e rede de televisão, alega ter sofrido grandes prejuízos de ordem financeira e moral em razão de atos praticados por agentes públicos responsáveis pelo setor de fiscalização de construção e expedição de habite-se[[1]](#footnote-1).

Constatado a prática do ato ilícito, a fiscalização paulistana constituiu um grupo de funcionários para revisar todos os lançamentos tributários relacionados às expedições de habite-se no período decadencial anterior a tal prática.

Esse grupo de funcionários, portanto, após analisados os dados constantes no sistema interno e documentos ofertados pelos contribuintes, alegaram ter constatado lançamentos eivados de vícios de apuração do tributo devido – mais precisamente o ISS.

Concluindo pela ocorrência de fraude, restaram revisados todos os lançamentos, dos quais foram lavrados autos de infração. No caso, vale salientar, foram instituídos processos administrativos para garantir a todos aqueles que tivessem o lançamento “retificado”, pudessem se valer de ampla defesa e do contraditório.

Atualmente há no Conselho Municipal de Tributos processos que aguardam julgamento – sendo que, muito deles, foram constituídos valores expressivos em razão do contribuinte não ter comprovado, através de documentos fiscais, a composição do valor da pauta mínima atingido para apuração do ISS devido.

A questão da tributação do ISS na construção civil é complexa e carregada de inúmeros questionamentos – inclusive porque a fiscalização municipal se vale de um estudo realizado em 1984 por um grupo de estudiosos que concluíram pela viabilidade, na época, de um método que quantifica – estima – um valor mínimo de mão de obra na construção em metro quadrado.

Apesar do procedimento/técnica utilizada pela fiscalização ser precária para apurar o valor do ISS devido na construção civil, não será objeto deste artigo críticas profundas e ideias de outros mecanismos que legalmente poderiam ser utilizado em prol do estudo do IPT, por não ser mais cabível devido a mudanças ocorridas no decorrer do tempo.

Faremos, portanto, um corte metodológico de forma a analisamos tão somente a questão da aplicação do prazo decadencial – se o §4º, artigo 150 ou 173 do Código Tributário Nacional – CTN.

***Considerações sobre o objeto ilícito***

Pois bem. Originalmente o feito instaurado com base na premissa fática de que determinado contribuinte teria admitido o pagamento de propina, no âmbito das investigações da chamada “Máfia dos Fiscais” e que tal circunstância teria sido ainda corroborada, nos termos dos documentos anexados, por Auditor Fiscal que à época integrava os quadros da Municipalidade, também investigado.

Adianta-se que o cerne da problemática decorreu do seguinte trecho da declaração:

*(...)* ***o declarante confirma que recebeu valores da MARQUES CONSTRUTORA E INCORPORADORA LTDA****,* ***conforme admitido pelo proprietário da empresa.*** *Não se recorda do valor pago (...)* ***quer esclarecer que a MARQUES CONSTRUTURA pagou propina em relação a outros empreendimentos e em momentos diversos****, quando havia uma turma diferente.*

Diante dos fatos, o Procurador oficiante indagou o seguinte:

*(...) Tratando-se de hipótese caracterizadora de dolo e sem olvidar não se tratar de lançamento na modalidade homologatória, s.m.j., entendemos que esses novos elementos tornam necessária a discussão a respeito da possibilidade de aplicação do disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN.*

*Assim solicitamos a manifestação dessa pasta no sentido de esclarecer a respeito da possibilidade de abertura dos respectivos procedimentos fiscais.*

Postas as premissas, o Coordenador do Grupo de Trabalho de Revisão do Habite-se formulou as seguintes indagações, resumidamente:

1. Diante da fraude, seria então aplicável o artigo 173, inciso I do CTN? Qual seria o termo *a quo* do prazo decadencial?;
2. O teor do depoimento juntado seria suficiente para caracterizar o dolo?;
3. É suficiente a confissão de um terceiro indiciado? É necessário o exame de outras evidências?;
4. Indaga, diante do conjunto probatório posto, se existem elementos suficientes hábeis a configurar dolo continuado, ensejando assim a revisão dos empreendimentos de fls. 06/11?

Fixados os pontos, é certo que SUREM admitiu não apenas a hipótese de incidência do artigo 173, inciso I à espécie, como também entendeu *justificável o entendimento trazido no ofício inaugural, qual seja, considerar a data da formalização do ilícito como dies a quo do prazo decadencial para ulterior lançamento.*

Em palavras mais resumidas, a problemática é a seguinte: é possível que se aplique o artigo 173, inciso I à espécie e, em caso positivo, é possível, ainda assim, ampliar o termo *a quo* do prazo para a data da formalização (ciência) do ilícito?

Pontuadas as indagações adentraremos nos pontos que consideramos relevantes sobre a aplicação do prazo decadencial que entendemos legalmente aplicada no caso em análise.

***Sobre a aplicação do prazo de decadência - objeto dolo.***

Inicialmente, deve-se destacar que nas tributações ocorridas no âmbito da “Máfia dos Fiscais” calculava-se um suposto tributo devido, em valor bastante inferior ao correto, em vista do conluio entre contribuinte e fiscal, efetivando-se um “recolhimento a menor” aos cofres públicos.

Em outras palavras, havia, sem dúvidas, um lançamento. Lançamento viciado, contudo.

O lançamento tributário, como se sabe, não se petrifica no tempo. É possível, nos termos das disposições do artigo 149 do CTN sua revisão, de ofício, quando constatados fatos relevantes lá prescritos. Nessa linha é a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

*(...) O princípio da imutabilidade do lançamento tributário, insculpido no artigo 145, do CTN, prenuncia que o poder-dever de autotutela da Administração Tributária, consubstanciado na possibilidade de revisão do ato administrativo constitutivo do crédito tributário, somente pode ser exercido nas hipóteses elencadas no artigo 149, do Codex Tributário, e desde que não ultimada a extinção do crédito pelo decurso do prazo decadencial qüinqüenal, em homenagem ao princípio da proteção à confiança do contribuinte (encartado no artigo 146) e no respeito ao ato jurídico perfeito. (...) (STJ, RESP n.° 1.115.501, Relator Ministro Luiz Fux)*

Nesse sentido, de forma coerente com o sistema do CTN, o parágrafo único do artigo 149 prescreve que *a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública*, firme na premissa da segurança jurídica.

Indubitavelmente, a situação posta em análise parece se amoldar à hipótese excepcional elencada no inciso VII do artigo 149, a saber:

*Art. 149 do CTN. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:*

*(...)*

*VII – quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.*

Os conceitos de dolo, fraude ou simulação são tratados de forma bastante superficial pela doutrina. Ora fala-se em dolo penal, ora fala-se em dolo civil[[2]](#footnote-2).

Seja como for, ter-se-á configurada uma das hipóteses do inciso VII sempre que alguém, de forma consciente, agir no sentido de ludibriar, enganar ou dissimular a ocorrência do fato gerador. Não se trata aqui, frise-se, de planejamento tributário, mas de uma ação consciente (dolosa, fraudulenta ou simulada) que afasta ou diminui a tributação.

Eis o reforço da doutrina:

*(...) A fraude é vício de muitas faces. Está presente em sem-número de situações na vida social e no Direito. Sua compreensão mais acessível é a de todo artifício malicioso que uma pessoa emprega com intenção de transgredir o Direito ou de prejudicar interesses de terceiros. A má-fé encontra guarida não só na fraude, mas também em outros vícios, como dolo, coação e simulação. (Venosa, Silvio de Salvo. Direito Civil. 4ª ed. Parte Geral. Editora Altas, 2004. Página 505/506).*

Do exposto, já é possível extrair uma primeira conclusão, bastante segura, salvo melhor juízo.

Diante de elementos de dolo, fraude ou simulação, como no caso dos autos, mesmo tendo havido recolhimento (a menor), passa a incidir a regra de contagem do artigo 173, inciso I do CTN.

Eis os termos da jurisprudência do STJ, dentre outros vários precedentes:

*(...) Contudo, uma vez efetuado o pagamento antecipado pelo contribuinte, com a homologação expressa ou tácita, extingue-se o crédito tributário e, a partir de então, é vedado ao Fisco rever o lançamento ou exigir sua complementação, em obediência ao disposto no art. 150, e seu par. 4º, do CTN. Essa regra, no entanto, é excepcionada nas hipóteses em que houver prova da ocorrência de dolo, fraude ou simulação, bem como para as hipóteses em que não houve pagamento. (...) No caso em apreço, entendeu a Corte de origem que ocorreu fraude, razão pela qual, mesmo havendo pagamento a menor, afastou a aplicação do art. 150, parágrafo 4º do CTN, fazendo incidir o art. 173, I, do mesmo diploma legal[[3]](#footnote-3).* (STJ, AgRg no RESP n.° 1.523.619/MG, Rel. Min. Humberto Martins).

Assim, diante de elementos probatórios, mesmo que indiciários, que sugiram que determinado contribuinte (ou responsável) tenha agido no sentido de fraudar (lato sensu) o Fisco, com o intuído de não recolher ou recolher a menor, estar-se-á ativada a hipótese de aplicação do artigo 173, I do CTN.

É relevante deixar claro que quando o CTN fala em dolo, fraude ou simulação, não se deve confundir ou mesmo buscar os conceitos penais. Não é necessário para a incidência do dispositivo em apreço a abertura de processo crime ou mesmo, no extremo, a condenação penal. Pelo contrário, são elementos que podem reforçar a atuação da Administração Tributária, não a condicionando, entretanto.

A interpretação, salvo melhor juízo, somente pode encaminhar-se nesse sentido, uma vez que as expressões dolo, fraude ou simulação não podem ser interpretadas como sinônimas, para além de inexistir crime por “fraude” ou “simulação”. É certo, no âmbito do Direito Penal Brasileiro, só há falar-se em tipos dolosos ou culposos.

**Em primeira conclusão, pode-se afirmar que, no caso concreto, diante dos elementos postos (e referidos)[[4]](#footnote-4), é possível afirmar a ocorrência de “dolo, fraude ou simulação” que ensejam a aplicação do artigo 173, inciso I do CTN.**

Contudo, é possível que a referida regra de contagem ainda não seja suficiente para alguns empreendimentos, visto que certos fatos criminosos foram praticados em datas anteriores.

Para tais hipóteses, nos parece relevante examinar a aplicação do princípio da Actio Nata, uma vez que diferentemente da hipótese “comum” de exceção do parágrafo 4º, do artigo 150 do CTN, em que se parte da premissa de que o dolo, fraude ou simulação é exclusivo do contribuinte (ou responsável), no caso da “Máfia dos Fiscais” o dolo, fraude ou simulação é comum entre o particular e o agente da administração.

Em outras palavras, a Administração, na hipótese em tela é “mais vítima” do que não hipótese prescrita pelo CTN.

Nesse sentido, a jurisprudência dos Tribunais já passa a adotar o princípio da *Actio Nata*, inclusive em matéria de decadência, senão vejamos:

*(...) Actio Nata é o princípio de Direito segundo o qual a prescrição e decadência só começam a correr quando o titular do direito violado toma conhecimento da existência de um fato e da extensão de suas consequências. Está encampado pelo ordenamento jurídico pátrio no Código de Defesa do Consumidor (art. 26 e 27), no Código Civil (art. 189) e também restou reconhecido na Súmula n.° 278 do STJ, segundo o qual ‘o termo inicial do prazo prescricional, na ação de indenização, é a data em que o segurado teve ciência inequívoca da incapacidade laboral’. (TRF 3, Rel. Des. Fed. José Lunardelli, Agravo Legal em Agravo de Instrumento n.° 0005668-73.2013.4.03.0000/SP, publicado aos 06/08/2013)*

Destaque-se, ademais, o que já firmado pelo Superior Tribunal de Justiça:

*A decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, quais sejam: (i) regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que inocorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210). (...)A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial qüinqüenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171).* (STJ, RESP n.° 766.050, Rel. Min. Luiz Fux). No mesmo sentido, cite-se o RESP n.° 1.044.953/SP.

Nessa mesma linha são os esclarecimentos de Eurico Marcos Diniz de Santi:

*O prazo decadencial é também de cinco anos e começa a contar do reconhecimento da incidência de dolo, fraude ou violação em procedimento administrativo, ou seja, começa a contar da constituição jurídica do ilícito, a qual deve ser notificada ao contribuinte.* (*Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)*

É certo que no campo que estamos a caminhar a doutrina é bastante conflitante. A obra de Luciano Amaro faz relevante estudo sobre o tema, afastando a legitimidade da tese ora defendida, inclusive (*Direito Tributário Brasileiro, 12ª edição. Editora Saraiva. Páginas 408-413).*

Assim, em segunda conclusão, pode-se afirmar ser possível, com alguns riscos, pela aplicação do princípio da *actio nata*, entender que diante das particularidades do ocorrido no âmbito da “Máfia dos Fiscais”, é razoável entender que para os casos em que a regra do artigo 173, inciso I do CTN não seja suficiente para resguardar o Fisco, que se aplique, excepcionalmente, como termo a quo, a data da ciência inequívoca das atividades criminosas em questão. Trata-se de ponderação razoável, sob pena de a segurança jurídica amparar aquele que locupletou o Fisco.

1. Toda obra deverá ter a autorização – Alvará de Construção – e, quando da conclusão, o habite-se. Em ambos os procedimentos administrativos há um setor específico na Prefeitura de São Paulo que fiscaliza e expede o competente documento regularizando ambas as etapas – início (Alvará de Construção) e conclusão (expedição do Habite-se). [↑](#footnote-ref-1)
2. O art. 72 da Lei n.° 4.502/1964 nos oferece relevante conceito de fraude, no corpo de seu artigo 72: *Fraude é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido ou diferir o seu pagamento.* [↑](#footnote-ref-2)
3. É o que nos confirma a doutrina: *Para o Superior Tribunal de Justiça o referido dispositivo aplica-se apenas nos casos em que haja algum pagamento a ser homologado e desde que não haja fraude ou simulação. Não se aplicando a hipótese do artigo 150, recai-se na regra geral do artigo 173 acima transcrita.* Luís Eduardo Schoueri. Direito Tributário. 3ª edição. Página 628 [↑](#footnote-ref-3)
4. Caso a tese seja aprovada, creio relevante que o GT indague o Procurador Oficiante da Controladoria no sentido de buscar mais elementos que comprovem a citada “confissão”. [↑](#footnote-ref-4)