



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS

Processo n° 10865.000738/2006-54
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-007.371 – 2ª Turma
Sessão de 28 de novembro de 2018
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado ALEXANDRE DAHRUJ JUNIOR

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Ano-calendário: 2000

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE. CONHECIMENTO.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista que o acórdão paradigma foi proferido em contexto normativo anterior àquele que orientou o recorrido, bem como que a matéria suscitada pela Recorrente não constituiu fundamento da decisão adotada no paradigma.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do Recurso Especial.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de Recurso Especial interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra o Acórdão n.º 2102-002.274 proferido pela 2ª Turma da 1ª Câmara da 2ª Seção do CARF, em 18 de setembro de 2012, no qual restou consignada a seguinte ementa, fls. 265:

IRPF. LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL ORDINÁRIO REGIDO PELO ART. 150, § 4º, DO CTN, DESDE QUE HAJA PAGAMENTO ANTECIPADO. NA AUSÊNCIA DE PAGAMENTO

ANTECIPADO, APLICA-SE A REGRA DECADENCIAL DO ART. 173, I, DO CTN. ENTENDIMENTO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. REPRODUÇÃO NOS JULGAMENTOS DO CARF, CONFORME ART. 62-A, DO ANEXO II, DO RICARF.

O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato impositivo, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). Reprodução da ementa do leading case Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, relator o Ministro Luiz Fux, que teve o acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos). Recurso provido.

Da mencionada decisão, foi interposto **Recurso Especial pela Procuradoria da Fazenda Nacional**, fls. 275 a 291, houve sua admissão, por meio do **Despacho** de fls. 294 a

297, para rediscutir a decisão recorrida no tocante à **Decadência, conforme se extrai do trecho abaixo**

O cotejo do acórdão paradigma com o recorrido permite constatar que efetivamente foi demonstrada a alegada divergência jurisprudencial. O paradigma apresentado aplicou o entendimento de que a notificação do início da fiscalização seria suficiente para configurar o “pronunciamento” de que trata o art. 150, § 4º, CTN, obstando a homologação tácita quinquenal que implica na decadência dos créditos tributários sujeitos ao lançamento por homologação. Contudo, no recorrido, a turma entendeu que o “pronunciamento” a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo.

Em seu recurso, aduz a Fazenda, em síntese, que:

a) o prazo decadencial é contado do fato gerador, operando-se a homologação tácita pela ausência de pronunciamento da Fazenda Pública;

b) qualquer manifestação da fiscalização, como o início da ação fiscal pela ciência do MPF ao sujeito passivo, é suficiente para se evitar a homologação tácita;

c) no presente caso, o sujeito passivo tomou ciência do MPF em 26/09/2005, conforme consta das fls. 18, o IRPF apurado em 31/12/2000 não foi alcançado pelo instituto da decadência, uma vez que em relação a eles não se operou a homologação tácita prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

O contribuinte foi cientificado, conforme fls. 300 a 302, sendo-lhe facultada apresentação de contrarrazões, contudo não houve manifestação.

É o relatório.

Voto

Conselheira Ana Cecília Lustosa da Cruz - Relatora

1. Do conhecimento.

Faz-se necessária a análise acerca do conhecimento do recurso, considerando a ausência de similitude fática entre o acórdão recorrido e o acórdão paradigma.

Sobre a decadência, objeto da divergência jurisprudencial, o acórdão recorrido assim se pronunciou:

No precedente acima do Superior Tribunal de Justiça, a existência, ou não, do pagamento passou a ser relevante para definir a regra decadencial. Para a hipótese de incorrência de

dolo, fraude ou simulação, a existência de pagamento antecipado leva a regra para as balizas do art. 150, § 4º, do CTN; já a inexistência, para o art. 173, I, do CTN.

No caso destes autos, para o ano-calendário 2000, há pagamento antecipado, como se vê pelo IRRF informado na declaração de ajuste anual e considerado no auto de infração (fl. 14 c/c fl. 193), com aplicação de multa ordinária de ofício ordinária de 75%, já que não se imputou a ocorrência de dolo, fraude ou simulação ao agir do fiscalizado, sendo forçoso aplicar a regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN, ou seja, como o fato gerador desse exercício se aperfeçoou em 31/12/2000, a Fazenda Nacional poderia concretizar o lançamento até 31/12/2005.

Ocorre que o lançamento somente foi cientificado ao contribuinte em 10/04/2006 (fl. 202), implicando que o crédito tributário do ano-calendário 2000 foi extinto pela decadência.

Reconhecida a incidência do fenômeno decadencial sobre o crédito tributário lançado, fica prejudicada a discussão das demais questões de mérito.

De início esclareça-se a matéria em discussão refere-se aos tributos em que o acórdão recorrido aplicou o art. 150, §4º do CTN.

Em relação à matéria, a Fazenda Nacional indica como paradigma o acórdão 2301-01.568 e descreve o ponto de divergência da forma abaixo:

"No paradigma, a 1ª Turma Ordinária da 3ª Câmara da 2ª Seção do CARF, ao analisar a contagem do prazo decadencial de tributo sujeito a lançamento por homologação, firmou o entendimento de que, segundo a literalidade do art. 150, parágrafo 4º, a fiscalização tem o prazo de 5 cinco para se pronunciar sobre o pagamento antecipado, a partir da ocorrência do fato gerador. Sob tal perspectiva, o aludido órgão julgador deixa clara sua posição de que o pronunciamento em questão ocorre quando a administração tributária inicia a fiscalização, ou seja, uma vez iniciado o procedimento fiscal em face do contribuinte antes do prazo legal de cinco anos, não se opera a decadência.

Diante da tese firmada na decisão paradigma, fica patente a divergência sobre a aplicação do art. 150, parágrafo 4º, do CTN, porquanto o acórdão recorrido considera a ciência do relatório fiscal complementar (planilha de cálculos) como o pronunciamento tratado na norma referida e declara a decadência do tributo apurado no Código 0561 nos meses de janeiro a setembro de 2006."

A Fazenda Nacional menciona as seguintes passagens do paradigma:

Paradigma - Acórdão 2301-01.568

Ementa

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/07/1998 a 31/08/2005

DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO DIES A QUO DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante IV 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN). O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 17.3, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de, lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento. Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN.

DA VEDAÇÃO AO CONFISCO COMO NORMA DIRIGIDA AO LEGISLADOR E NÃO APLICÁVEL, AO CASO DE PENALIDADE PECUNIÁRIA.

O Princípio de Vedação ao Confisco está previsto no art. 150, IV, e é dirigido ao legislador de forma a orientar a feitura da lei, que deve observar a capacidade contributiva e não pode dar ao tributo a conotação de confisco. Portanto, uma vez positivada a norma, é dever da autoridade fiscal aplicá-la. Além disso, é de se ressaltar que a multa de ofício é devida em face da infração à legislação tributária e por não constituir tributo, mas penalidade pecuniária estabelecida em lei, é inaplicável o conceito de confisco previsto no inciso IV do art. 150 da Constituição Federal.

TAXA SELIC. LEGALIDADE. SÚMULA 4 DO CARF E ART. 34 DA LEI 8.212/91. Em conformidade com a Súmula 4 deste Colegiado, é cabível a cobrança de juros de mora sobre os débitos para com a União decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic para títulos federais. Acrescenta-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91. O art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Sebe, Recurso Voluntário Provido em Parte. Crédito Tributário Mantido em Parte. Vistos, relatados e discutidos os presentes autos."

Voto

"Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da

obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o dies a quo da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

§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.

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública - 'considera-se homologado' é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco 'se tenha pronunciado'. A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão 'pronunciado' não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, 'emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente'. Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão 'pronunciado'. Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável." (Destques da Fazenda Nacional)

A leitura dos trechos transcritos pela Fazenda Nacional poderia levar ao entendimento de que há divergência, todavia, esta conclusão não resiste à análise do inteiro teor do paradigma, a qual possibilita a compreensão do contexto em que o aresto foi proferido.

Nesse passo, verifica-se que, enquanto o acórdão recorrido aplicou o entendimento do STJ proferido no RESP 973.933-SC, sob regime de recursos repetitivos, por imposição de norma regimental (art. 62-A, incluído pela Portaria MF 586, de 21/12/2010), o

paradigma foi proferido em 08/07/2010, portanto em data anterior à existência da norma regimental que tornou obrigatório reproduzir o referido entendimento. Isto torna diverso o contexto dos dois julgamentos, não sendo possível saber qual seria o entendimento manifestado no paradigma se houvesse, na ocasião, a obrigação de reproduzir o entendimento firmado pelo STJ. Confira-se trecho do voto condutor que denota não estar o relator meramente reproduzindo entendimento do RESP 973.933/SC:

Dessa forma, no que diz respeito à decadência dos tributos lançados por homologação, apreciou-se o Recurso Especial nº 973.733 SC (2007/01769940), julgado em 12 de agosto de 2009, sendo relator o Ministro Luiz Fux, que teve o julgado submetido ao regime do artigo 543C, do CPC e da Resolução STJ 08/2008 (regime dos recursos repetitivos), assim ementado: (...).

Releva notar que o Recurso Especial foi interposto em 27/02/2015 e, nesse passo, poderia ter sido indicado paradigma em que, mesmo sujeito à reprodução obrigatória do RESP 973.933/SC, se chegasse a conclusão diversa. Entretanto, o paradigma indicado, repita-se, foi proferido em contexto normativo anterior àquele que orientou o recorrido, quando a norma regimental citada no recorrido sequer existia no mundo jurídico.

O ordenamento jurídico tem buscado a evolução e, no que tange à prestação jurisdicional, tanto a esfera administrativa como a judicial têm adotado providências no sentido da celeridade e praticidade dos julgamentos. Nessa direção podem ser citadas soluções tais como as decisões judiciais na sistemática dos artigos 543-B e 543-C, do CPC, e no que tange ao CARF destacam-se os comandos dos artigos 62 e 62-A, do RICARF. Entretanto, tais medidas revelar-se-ão inócuas, se a cada julgamento a Instância Especial tiver de retroceder a fases muito anteriores do arcabouço normativo, em que tais mecanismos ainda não tinham seu lugar no mundo jurídico.

Assim sendo, não restou demonstrada a alegada divergência jurisprudencial.

Não fosse esse óbice à demonstração de divergência - o que se admite apenas para argumentar - compulsando-se o inteiro teor do paradigma constata-se que o ponto de divergência descrito pela Fazenda Nacional não foi o fundamento da decisão, mas apenas uma exposição do entendimento do relator *em tese*. Confira-se o voto condutor:

"Então, para o lançamento do crédito tributário de contribuições sociais especiais destinadas à seguridade social, seja este oriundo de tributo ou de penalidade pelo não pagamento da obrigação principal, o prazo decadencial é de cinco anos contados a partir do primeiro do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, no caso dos fatos geradores para os quais não houve qualquer pagamento por parte do contribuinte, em atendimento ao disposto no art. 173, inciso I do CTN. Para o lançamento de ofício em relação aos aspectos materiais dos fatos geradores relacionados a pagamentos efetuados pelo contribuinte nas situações em que não haja caracterização de dolo, fraude ou sonegação, o dies a quo da decadência é a data da ocorrência do fato gerador, conforme preceitua o art. 150, §4º do CTN.

Para a aplicação do art. 150, § 4º, entretanto, temos que atentar para o texto do referido dispositivo:

(...)

Notamos que o texto legal refere-se a uma homologação tácita por parte da Fazenda Pública — "considera-se homologado" é a expressão utilizada - no caso de expirado o prazo de cinco anos do fato gerador sem que o fisco "se tenha pronunciado". A interpretação mais comum desse trecho conclui que o pronunciamento a que se refere o dispositivo deve ser entendido como a homologação expressa ou a conclusão do lançamento de ofício com a ciência do sujeito passivo. Discordamos de tal entendimento. A expressão "pronunciado" não conduz a uma interpretação inequívoca de que equivale a homologação expressa ou lançamento de ofício. O verbo pronunciar, no dicionário Michaelis, é associado a diversos sentidos possíveis, entre eles, "emitir a sua opinião, manifestar o que pensa ou sente". Quando a Fazenda Pública inicia fiscalização sobre um tributo e um período, está se manifestando, se pronunciando no sentido de que irá realizar a atividade prevista no art. 142 do CTN. Caso o §4º do art. 150 quisesse exigir a homologação expressa e não um simples pronunciamento, teria feito referência ao conteúdo do caput do mesmo artigo que define os contornos de tal atividade, mas preferiu a expressão "pronunciado". Com esse entendimento concluímos que, iniciada a fiscalização, a decadência em relação a todos fatos geradores ainda não atingidos pela homologação tácita, passa a ser submetida à regra geral de tal instituto, ou seja, passa a ser regida pelo art. 173, inciso I. Ressaltamos que não se trata de interrupção ou suspensão do prazo decadencial, mas de um deslocamento da regra aplicável. Vejamos um exemplo. Considerando que uma fiscalização tenha sido iniciada em 06/20XX em relação a um tributo para o qual o sujeito passivo exerceu a atividade dele exigida pela lei, ou seja, o sujeito passivo realizou sua escrituração, prestou as informações ao fisco e antecipou, se foi o caso, algum pagamento. Nesse caso teria ocorrido a homologação tácita em relação aos fatos geradores ocorridos até 05/20(XX-5). Os fatos geradores ocorridos depois de 20(XX-5) poderão ser objeto de lançamento de ofício válido, desde que este seja cientificado ao sujeito passivo antes de transcorrido o prazo previsto no art.173, inciso I.

Feitas tais considerações jurídicas gerais sobre a decadência, passamos a analisar o caso concreto." (grifei)

Destarte, constata-se que a análise do caso concreto não foi abordada nos trechos colacionados pela Fazenda Nacional, assim como o fundamento da decisão adotada no paradigma também não está contido nos trechos reproduzidos no recurso especial, e sim em outras passagens do acórdão paradigma. Confira-se:

Ementa

"DECADÊNCIA. PRAZO DE CINCO ANOS, DISCUSSÃO DO DIES A QUO DESNECESSÁRIA NO CASO CONCRETO.

De acordo com a Súmula Vinculante IV 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional (CTN), O prazo decadencial, portanto, é de cinco anos. O dies a quo do referido

prazo é, em regra, aquele estabelecido no art. 173, inciso I do CTN (primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado), mas a regra estipulativa deste é deslocada para o art. 150, §4º do CTN (data do fato gerador) para os casos de, lançamento por homologação. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente, independentemente de ter ocorrido ou não o pagamento.

Constatando-se dolo, fraude ou simulação, a regra decadencial é reenviada para o art. 173, inciso I do CTN. No caso dos autos, temos omissões e dolo no não pagamento das contribuições previdenciárias retidas dos empregados, o que fixa a regra decadencial no art. 173, inciso I do CTN." (grifei)

Voto

"Apesar de contribuir para clarificar a aplicação da decadência, tal julgado não eliminou por completo as possíveis dúvidas do aplicador da lei. Entre elas, a que nos interessa no momento é a seguinte: qualquer pagamento feito pelo contribuinte relativo ao tributo e ao período analisado desloca a regra do dies a quo da decadência do art. 173, inciso I para o art. 150, § 4º?

Nossa resposta é: não. O pagamento antecipado realizado só desloca a aplicação da regra decadencial para o art. 150, §4º em relação aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Fatos não considerados no cálculo, seja por omissão dolosa ou culposa, se identificados pelo fisco durante procedimento fiscal que antecede o lançamento, permanecem com o dies a quo do prazo decadencial regido pelo art. 173, inciso I. Vale dizer que a aplicação da regra decadencial do art. 150, §4º refere-se aos aspectos materiais dos fatos geradores já admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu.

Definida a aplicação da regra decadencial do art. 173, inciso I, precisamos tornar seu conteúdo para prosseguirmos:

(...)"

"A recorrente, após ter sido excluída do SIMPLES, foi flagrada em omissão de recolhimento de contribuições previdenciárias retidas de seus empregados, bem como foram constatadas omissões em algumas GFIPs. No caso da retenção e não recolhimento, temos uma clara situação de dolo, pois se realizou o desconto dos empregados a empresa tinha conhecimento de sua obrigação de repassar tais valores ao fisco. Ao não fazê-lo agiu de forma consciente e intencional, o que caracteriza o dolo. Quanto às omissões, é fácil concluir que tudo o quanto foi omitido não fez parte da atividade do sujeito passivo que precedeu ao pagamento antecipado, não havendo, nessa parte o que homologar. Ou seja, a falta de recolhimento do tributo não

decorreu de divergência de interpretação da legislação sobre aspectos dos fatos geradores considerados pelo sujeito passivo e que estariam aguardando a homologação do fisco, mas decorreu de omissão culposa ou dolosa. Somente a ação do fisco por meio do lançamento de ofício permitiu que os fatos geradores omitidos fossem atingidos, pela tributação. Portanto, seja pela ocorrência de dolo quanto aos valores retidos e não recolhidos ou quanto à omissão nas GFIPs, temos que a regra decadencial a ser aplicada é aquela do art. 173, inciso I do CTN." (grifei)

Com efeito, o paradigma rechaçou a alegação de decadência por aplicação do art. 173, I do CTN, em virtude de ter havido dolo (na parte relativa à contribuições retidas) e por ter aplicado o entendimento de que não é qualquer antecipação de pagamento que autoriza a contagem com base no art. 150, §4º do CTN, mas somente o pagamento antecipado que se relacione aos fatos geradores considerados pelo contribuinte para efetuar o cálculo do montante a ser pago antecipadamente. Essas questões são completamente diversas das que foram enfrentadas no recorrido e evidenciam que a matéria suscitada pela Fazenda Nacional não constituiu fundamento da decisão adotada no paradigma, restando, portanto, não demonstrada a divergência alegada.

Ademais, mesmo que fosse possível superar os impedimentos acima retratados - o que se admite apenas por amor ao debate - ainda seria necessário ultrapassar outro óbice adiante explicitado.

Com efeito, o dispositivo que a Fazenda Nacional quer ver aplicado no presente processo é o parágrafo único, do art. 173, do CTN:

"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." (grifei)

Nesse sentido, cabe consignar que em questão similar, por meio do Acórdão 9202-003.670, de 09/12/2015, a CSRF apontou como um dos fundamentos para não conhecer de recurso especial da Fazenda Nacional a necessidade de aferir o cabimento ou não da medida preparatória ao lançamento de acordo com a norma de incidência de cada tributo. Confira-se:

Ementa

"ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/06/1995 a 30/11/1997

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE.

Não se conhece de Recurso Especial de Divergência, quando não resta demonstrado o alegado dissídio jurisprudencial, tendo em vista ausência de similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma.

Recurso Especial do Procurador não conhecido"

Decisão

"Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em não conhecer do recurso."

Voto

"Trata-se do dispositivo que a Fazenda Nacional quer ver aplicado no presente processo, que é o parágrafo único, do art. 173, do CTN:

'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, ainda haveria a necessidade de se perquirir se a medida preparatória seria indispensável ao lançamento, o que diz respeito à norma que regula cada incidência específica. Nesse passo, observa-se que, na maciça maioria das incidências, a medida preparatória não é indispensável ao lançamento, uma vez que o procedimento fiscal é inquisitorial, podendo a Fiscalização lavrar o Auto de Infração sem a oitiva do sujeito passivo, desde que já disponha de todos os elementos para efetuar o lançamento. Com efeito, a medida preparatória indispensável ao lançamento diz respeito às autuações por presunção *juris tantum*, já que esse tipo de autuação comporta a apresentação de prova em contrário, daí a imprescindibilidade de intimação ao autuado. Aliás, esse é o caso do paradigma, cuja fiscalização teve início com o exame de extratos bancários. Confira-se: (...)" (negrito e sublinhado simples constam do original, sublinhado duplo acrescido) (Disponível em www.carf.fazenda.gov.br. Acesso em 03Fev.2016)*

Assim, ainda haveria a necessidade de se perquirir se a medida preparatória seria indispensável ao lançamento, o que diz respeito à norma que regula cada incidência específica. Nesse passo, conforme assentado no referido julgado da CSRF, em geral, a medida preparatória não é indispensável ao lançamento, uma vez que o procedimento fiscal é

inquisitorial, podendo a Fiscalização lavrar o Auto de Infração sem a oitiva do sujeito passivo, desde que já disponha de todos os elementos para efetuar o lançamento.

Assim, quer seja porque o paradigma foi proferido em contexto normativo anterior àquele que orientou o recorrido, quer seja porque a matéria suscitada pela Fazenda Nacional não constituiu fundamento da decisão adotada no paradigma, o paradigma não se presta a demonstrar a divergência, de modo que há óbice ao conhecimento do recurso.

Ausente a divergência jurisprudencial, voto por não conhecer do recurso especial.

(assinado digitalmente)

Ana Cecília Lustosa da Cruz.