



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

Processo n° 10882.000713/2004-81
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-004.532 – 2ª Turma
Sessão de 26 de outubro de 2016
Matéria IRPF
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado CRISTINA ROSA KARTALIAN AYROSA GALVÃO

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

SITUAÇÕES FÁTICAS DIFERENTES. COMPROVAÇÃO DE DIVERGÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE.

O Recurso Especial da Divergência somente deve ser conhecido se restar comprovado que, em face de situações equivalentes, a legislação de regência tenha sido aplicada de forma divergente, por diferentes colegiados. Hipótese em que a situação enfrentada no acórdão apresentado como paradigma é diferente da situação enfrentada no acórdão recorrido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em não conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, vencidos os conselheiros Heitor de Souza Lima Junior e Luiz Eduardo de Oliveira Santos que conheceram. Solicitou apresentar declaração de voto a conselheira Maria Helena Cotta Cardozo.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos – Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva – Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patrícia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Gerson Macedo Guerra e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Cuida-se de Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional em face do Acórdão nº 2801-002.864, fls. 129 a 135 do e-processo, que, por unanimidade, deu provimento ao Recurso Voluntário para aplicação do art. 150, §4º do CTN, como regra de contagem do prazo decadencial.

A decisão restou assim ementada:

*ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA
IRPF*

Exercício: 1999

*DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR
HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA
SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. EXISTÊNCIA DE
PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO
CTN.*

*O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº
973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de
Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN,
só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar
o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude
ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais
situações.*

*No presente caso, houve pagamento antecipado do IRPF do
exercício de 1999, e não houve a imputação de existência de
dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da
regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco
inicial na ocorrência do fato gerador.*

Recurso Voluntário Provido.

Na origem, trata-se de Auto de Infração de fls. 20/24 do e-processo, em que o lançamento ocorreu em virtude da revisão das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF, referentes aos exercícios de 1999 – ano-calendário 1998 e 2000 - ano-calendário 1999 que constatou a omissão de rendimentos recebidos de Fabio Correa Ayrosa Galvão, CPF 804.836.58804, a título de Pensão Alimentícia Judicial e a falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão pelos rendimentos decorrentes da referida Pensão Alimentícia.

A 8ª Turma da DRJ em São Paulo/SP julgou procedente em parte o lançamento fiscal, conforme Acórdão nº 17-29.011 de fls. 72/89 do e-processo, para retificar os valores relativos a omissão de rendimentos de pensão alimentícia judicial e reduzir o percentual da multa exigida isoladamente para 50%.

A interessada, inconformada com tal decisão, interpôs Recurso Voluntário de fls. 96/107 do e-processo, o qual foi julgado procedente pela 1ª Turma Especial da 2ª Seção, no dia 22 de janeiro de 2013, conforme Acórdão nº 2801-002.864 de fls. 129/135 do e-processo.

Cabe destacar que **o contribuinte pediu a desistência parcial do Recurso Voluntário**, quanto ao IRPF do ano-calendário de 1999, referente ao lançamento de R\$ 14.394,19, conforme fls. 117/118 do e-processo.

Inconformada, a Fazenda Nacional interpôs Recurso Especial com fundamento no art. 67, do Anexo II, da Portaria MF nº 256/2009 (vigente a época dos fatos), alegando que o referido acórdão merece reforma, entendendo pela aplicação do art. 173, I do CTN, citando como paradigma o Acórdão nº 2301-01.568, cuja ementa transcrevo:

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. 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.

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. Acrescente-se que, para os tributos regidos pela Lei 8.212/91,0 art. 34 do referido diploma legal prevê a aplicação da Taxa Sebe,

Recurso Voluntário Provido em Parte.

Conforme despacho de admissibilidade de fls. 143/146, foi dado seguimento ao Recurso Especial da Fazenda Nacional, sendo a Contribuinte intimada via correspondência, conforme AR de fls. 153.

A Contribuinte, em suas contrarrazões, alegou, em síntese que o acórdão paradigma utilizado pela Fazenda Nacional não pode ser utilizado como paradigma, pois, o acórdão paradigma trata de contribuições previdenciárias descontadas na fonte dos empregados.

É o relatório.

Voto

Conselheira Patrícia da Silva - Relatora

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando inquirir acerca do cumprimento dos demais pressupostos de admissibilidade.

O presente caso trata-se de Auto de Infração oriundo de revisão das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física – DIRPF, conforme relatado pela DRJ:

O auto de infração de fls. 17/21, lavrado em 05/04/2004, exige do sujeito passivo, já qualificado nos autos, o recolhimento do crédito tributário de R\$ 368.808,94, sendo imposto devido no valor de R\$ 114.123,62; juros de mora (calculados até 31/03/2004) no valor de R\$ 88.990,01; multa proporcional no valor de R\$ 85.592,71 e multa isolada no valor de R\$ 80.102,60.

O lançamento, conforme descrição dos fatos e enquadramento legal de fls.18/21, originou-se da revisão das Declarações de Imposto de Renda da Pessoa Física — DIRPF, referentes aos exercícios de 1999 — ano-calendário 1998 e 2000 — ano-calendário 1999 que constatou a omissão de rendimentos recebidos de Fabio Correa Ayrosa Galvão, CPF 804.836.58804, a título de Pensão Alimentícia Judicial e a falta de recolhimento do Imposto de Renda da Pessoa Física devido a título de carnê-leão pelos rendimentos decorrentes da referida Pensão Alimentícia.

A 1ª Turma Especial da 2ª Seção deu provimento ao Recurso Voluntário, aplicando o art. 150, §4º do CTN para fixar o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

A Fazenda Nacional, por sua vez, pede a aplicação do art. 173, I do CTN, indicando como paradigma o Acórdão nº 2301-01.568.

Em sede de contrarrazões, a Contribuinte pede o que seja negado provimento ao Recurso Especial alegando, em síntese que a situação fática do paradigma indicado pela Fazenda Nacional não seria similar a do acórdão recorrido.

O paradigma utilizado pela Fazenda Nacional é referente a omissões encontradas em GFIPs e falta de recolhimento de contribuições previdenciárias da parte retida do empregado, conforme ementa e parte do relatório:

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. 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.

(...)

Trata-se da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) 37.871.163-0, lavrada em 28/07/2006, por terem sido encontradas omissões nas GFIPs e falta de recolhimento de contribuições previdenciárias da parte retida do empregado, fls. 58/60, tendo resultado na constituição do crédito tributário de RS 63.609,92, fls. 01.

Após tomar ciência pessoal da autuação em 01/08/2006, a recorrente apresentou impugnação, fls. 62/86, em 16/08/2006, protestando pela nulidade da NFLD por cerceamento de defesa, ilegalidade de sua exclusão do SIMPLES, efeito confiscatório da multa e inconstitucionalidade da Taxa Selic.

Assim, o paradigma apontado pela Fazenda Nacional apresenta situação fática diferente do caso em análise, razão pelo fato que não deve ser conhecido conforme julgados dessa E. CSRF:

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, por falta de similitude fática entre os julgados em confronto.

Recurso Especial do Procurador não conhecido. (Acórdão nº 9202-004.300, referente ao processo nº 11052.000744/2010-15, julgado na sessão do dia 20 de julho de 2016).

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF

Exercício: 2002, 2003, 2004, 2005, 2006, 2007

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, por falta de similitude fática entre os julgados em confronto.

Recurso Especial do Procurador não conhecido. (Acórdão nº 9202-004.298, referente ao processo nº 19515.002202/2006-18, julgado na sessão do dia 20 de julho de 2016).

Neste sentido, destaco o voto da Ilma. Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo, proferido nos autos do processo nº 11052.000744/2010-15, cuja ementa foi reproduzida acima:

Por outro lado, a divergência jurisprudencial somente se caracteriza quando, em face de situações fáticas similares, são adotadas soluções diversas.

No presente caso, as situações fáticas em confronto efetivamente não guardam a necessária similitude, a ponto de caracterizar-se o alegado dissídio interpretativo, no que tange à determinação do momento de ocorrência dos fatos geradores do IRRF, já que o paradigma apresenta especificidades inexistentes no acórdão recorrido. Assim, não há como concluir-se que os Colegiados que infirmaram o lançamento efetuado no processo ora em julgamento (DRJ e CARF), fariam o mesmo em face da situação do paradigma. Da mesma forma, não há no paradigma elementos que permitam deduzir que aquele Colegiado também manteria a autuação, se tivesse de julgar o caso do acórdão recorrido, simplesmente porque a discussão travada fora ancorada em fatos distintos daqueles observados no julgado guerreado.

(...)

Com efeito, resta claro que, no que tange ao momento de ocorrência do fato gerador do IRRF, o cerne da discussão, no caso do paradigma, não foi "meros registros contábeis pelo regime de competência versus exigibilidade dos pagamentos" (como se verifica no acórdão recorrido), e sim "crédito dos juros versus efetiva remessa dos juros para o exterior".

Afinal, essa era a alegação do Contribuinte, naquele caso concreto, ou seja, o seu principal argumento fora no sentido de que o fato gerador não teria ocorrido, uma vez que nenhum valor fora efetivamente remetido ao exterior. Em face de tal alegação, aquele Colegiado concluiu que a efetiva remessa não constituiria condição para a exigência do tributo. Naquela assentada sequer se discutiu acerca de eventual liame entre registros contábeis e exigibilidade dos pagamentos, que foi a tônica da discussão verificada no acórdão recorrido. (Grifei)

Diante do exposto, tendo em vista a ausência de similitude fática entre o paradigma e o acórdão recorrido, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Patrícia da Silva

Declaração de Voto

Conselheira Maria Helena Cotta Cardozo

Em sessão plenária de 22/01/2013, foi julgado o Recurso Voluntário em epígrafe, prolatando-se o Acórdão nº 2801-002.864 (fls. 129 a 135), assim ementado:

"ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA - IRPF

Exercício: 1999

DECADÊNCIA. TRIBUTOS LANÇADOS POR HOMOLOGAÇÃO. MATÉRIA DECIDIDA NO STJ NA SISTEMÁTICA DO ART. 543-C DO CPC. EXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. REGRA DO ART. 150, §4º, DO CTN.

O art. 62-A do RICARF obriga a utilização da regra do REsp nº 973.733 SC, decidido na sistemática do art. 543-C do Código de Processo Civil, o que faz com a ordem do art. 150, §4º, do CTN, só deva ser adotada nos casos em que o sujeito passivo antecipar o pagamento e não for comprovada a existência de dolo, fraude ou simulação, prevalecendo os ditames do art. 173, nas demais situações.

No presente caso, houve pagamento antecipado do IRPF do exercício de 1999, e não houve a imputação de existência de dolo, fraude ou simulação, sendo obrigatória a utilização da regra de decadência do art. 150, §4º, do CTN, que fixa o marco inicial na ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido."

O processo foi encaminhado à PGFN em 08/01/2015 (Despacho de Encaminhamento de fls. 136) e, na mesma data, foi interposto o Recurso Especial de fls. 137 a 141 (Despacho de Encaminhamento de fls. 142).

O Recurso Especial fundamentou-se no art. 67, do Anexo II, do Regimento Interno do CARF - RICARF, aprovado pela Portaria MF 256, de 2009.

O apelo visa discutir a espécie de evento a ser considerado, para que a decadência não seja consumada - data de ciência do lançamento ou do termo de início da fiscalização.

Como paradigma, a Fazenda Nacional indica o Acórdão nº 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 lançamento** como o pronunciamento tratado na norma referida, de modo que declara a decadência do IRPF apurado no ano-calendário de 1998."*

A Fazenda Nacional transcreve 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. Acrescente-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." (destaques da Recorrente)

A leitura dos trechos transcritos pela Fazenda Nacional poderia levar ao entendimento de que haveria divergência entre os julgados em confronto, porém tal conclusão não resiste à análise do inteiro teor do paradigma, que 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 obrigatória a reprodução do referido entendimento.**

Assim, são diversos os contextos dos dois julgamentos, não sendo possível saber qual seria o entendimento manifestado no paradigma, se na ocasião do julgamento já vigorasse a obrigação de reproduzir o entendimento firmado pelo STJ. Confirma-se trecho do voto condutor do paradigma, que denota não estar o relator meramente reproduzindo entendimento do RESP 973.933/SC, e sim o seu próprio entendimento:

*"No Resp 973.933-SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, **mas não partilhamos desse entendimento.**" (grifei)*

Releva notar que o Recurso Especial foi interposto em 08/01/2015, portanto 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 do artigo 62 do RICARF. Entretanto, tais medidas revelar-se-ão inócuas, se a cada julgamento a Instância Especial tiver de retroceder a fases 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 do paradigma:

"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)

Assim, 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 1 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 1. 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 1, 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 às contribuições retidas e não recolhidas) 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, de sorte que a divergência alegada não foi demonstrada.

Ademais, mesmo que fosse possível superar os impedimentos já registrados - 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)

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.

Destarte, a presente análise não pode se dissociar das questões específicas de cada norma de incidência tributária - cada uma delas com suas nuances - logo somente seria possível a demonstração de divergência se houvesse sido indicado paradigma que tratasse da mesma incidência tributária, o que não ocorreu no presente caso.

De fato, enquanto o acórdão recorrido diz respeito a Imposto de Renda Pessoa Física, o paradigma é relativo a Contribuições Sociais Previdenciárias.

Portanto, constatando-se que os acórdãos confrontados tratam de leis diferentes, aplicando regras matrizes de incidência diversas, cada qual com suas peculiaridades, conclui-se que o paradigma não se presta a demonstrar a divergência jurisprudencial suscitada.

Assim, quer seja porque o paradigma foi proferido em contexto normativo anterior àquele que orientou o recorrido, quando a norma regimental citada no recorrido sequer existia no mundo jurídico, quer seja porque a matéria suscitada pela Fazenda Nacional não

Processo nº 10882.000713/2004-81
Acórdão n.º **9202-004.532**

CSRF-T2
Fl. 26

constituiu fundamento da decisão adotada no paradigma, ou ainda porque, ao tratar de incidência tributária diversa, o paradigma não se presta a demonstrar a divergência suscitada.

Nacional. Diante do exposto, não conheço do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo