



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 14041.000212/2009-61
Recurso Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.461 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 25 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado VIA ENGENHARIA S/A

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/11/1996

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL.
DESATENDIMENTO DE PRESSUPOSTOS. NÃO CONHECIMENTO.

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

Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente). Ausente, momentaneamente, o conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci.

Relatório

Trata-se de Auto de Infração de contribuições previdenciárias, referente à parte da empresa, incluindo as contribuições para o financiamento das prestações concedidas em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (SAT/GILRAT), em virtude de responsabilidade solidária entre prestadores (e subempreiteiros) e tomador de serviços por cessão de mão-de-obra (Via Engenharia S/A), em razão da ausência de

recolhimentos dos tributos pelos prestadores, e tendo em vista que o tomador não apresentou os documentos necessários à elisão da responsabilidade (folha de pagamento, GFIP, GRPS/GPS).

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 26/34), o lançamento objetiva restabelecer exigência fiscal, anulada por vício formal, nas Notificações Fiscais de Lançamento de Débito – NFLD n.º 35.019.609-5 e n.º 35.019.608-7, anuladas pelo Conselho de Recursos da Previdência Social – CRPS, por erro de fundamentação legal.

Em sessão plenária de 22/01/2014, foi julgado recurso voluntário da Contribuinte, prolatando-se o Acórdão n.º 2402-003.916 (fls. 124/134), integrado pelo Acórdão de embargos n.º 2402-004.130, de 15/05/2014 (fls. 150/157). Na sequência transcreve-se a ementa e o registro das referidas decisões:

Acórdão n.º 2402-003.916

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/11/1996

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DA FALTA DE CLAREZA. AUSÊNCIA DE DEMONSTRAÇÃO DOS REQUISITOS DA AUTUAÇÃO. NULIDADE.

A auditoria fiscal deve lançar a obrigação tributária com a discriminação clara e precisa dos seus dos motivos fáticos, sob pena de cerceamento de defesa e consequentemente nulidade.

É nulo o lançamento efetuado se não há a demonstração de todos os requisitos que levaram ao Fisco a considerar a data inicial em que se torna definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

AUSÊNCIA DE DETERMINAÇÃO DOS MOTIVOS FÁTICOS E JURÍDICOS DO LANÇAMENTO FISCAL. VÍCIO MATERIAL. OCORRÊNCIA.

A determinação dos motivos fáticos e jurídicos constitui elemento material/intrínseco do lançamento, nos termos do art. 142 do CTN. A falta desses motivos constitui ofensa aos elementos substanciais do lançamento, razão pelo qual deve ser reconhecida sua nulidade, por vício material.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso voluntário para declarar a nulidade do lançamento por vício material por falta de elementos comprobatórios da ciência do resultado do julgamento que declarou a nulidade por vício formal, nos termos do voto do relator, vencido o Conselheiro Julio Cesar Vieira Gomes que votou pela inexistência de decadência.

Acórdão de embargos n.º 2402-004.130

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1996 a 30/11/1996

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO.

Os embargos de declaração não se prestam para a rediscussão de matéria enfrentada no acórdão embargado.

Constatada a inexistência de obscuridade, omissão ou contradição no acórdão embargado, rejeitase a pretensão da embargante.

Embargos Rejeitados.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em rejeitar os embargos opostos.

O acórdão recorrido cancelou o lançamento por entender que a Fiscalização não demonstrou todos os requisitos que a levaram a considerar a data em que se tornaram definitivas as decisões que anularam as NFLD substituída como sendo 18/02/2004.

O processo foi encaminhado à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional – PGFN para ciência do acórdão de embargos em 18/06/2014 (fl. 158) e, em 25/06/2014, foi interposto o Recurso Especial de fls. 159/164 (fl. 170), no intuito de rediscutir a matéria **“fato extintivo do crédito tributário – responsabilidade pela comprovação”**.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme despacho de fls. 180/185.

Como paradigma, admitiu-se o Acórdão CSRF/04-00.800, cuja ementa reproduz-se a seguir:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA FÍSICA — IRPF Ano-calendário: 1998,1999,2000,2001,2002.

PAF - ÔNUS DA PROVA BASE DE CÁLCULO IMPONÍVEL - cabe à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do fisco. Comprovado o direito de lançar do fisco cabe ao sujeito passivo alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos e além de alegá-los, comprová-los efetivamente, nos termos do Código de Processo Civil, que estabelece as regras de distribuição do ônus da prova aplicáveis ao PAF, subsidiariamente. Presentes os pressupostos de ocorrência do fato imponível o ilícito se quantifica sobre uma base de cálculo, que é a grandeza decorrente de regra matriz tributária. A base de cálculo mensura a intensidade das determinações contidas no núcleo do fato jurídico para, combinando-o com a alíquota, definir o valor a ser recolhido. Ela confirma, infirma ou afirma o critério material expresso na norma criadora do tributo. Ausentes quaisquer um desses pressupostos o lançamento não prospera.

PAF PROVAS -Tratando-se de matéria de prova, o julgador formará livremente a sua convicção, nos termos do art. 29 do Dec. 70.235/72.

A Fazenda Nacional apresentou o presente Recurso Especial ao argumento de que a data de ciência de referidas decisões jamais fora refutada pelo Sujeito Passivo e que as peças de defesa da Contribuinte sempre foram no sentido de que os julgados que anularam os lançamentos originários teriam se tornado definitivos na data de sua prolação, 31/10/2003.

Em vista disso, entende a PGFN que somente caberia ao Colegiado Ordinário decidir se a contagem da decadência se iniciaria com a ciência – 18/02/2004 – ou com a prolação da decisão que anulou por vício formal as primeiras NFLD – 31/10/2003, tendo em vista que a data de ciência dos acórdãos do CRPS teria se tornado fato incontroverso.

Destaca que o Fisco tem, em regra, o ônus da prova da ocorrência do fato imponível, mas que a respeito dos fatos impeditivos, modificativos e extintivos o PAF adere ao princípio de que quem alega tem que prová-lo, conforme dispõe o Código de Processo Civil, art. 333, inciso II c/c o CTN, art. 156, inciso V (que indica a decadência como fato extintivo do crédito tributário).

A Contribuinte e os responsáveis solidários foram intimados dos acórdãos de recurso voluntário e de embargos, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do despacho que lhe deu seguimento, via edital, em 18/07/2016 e 25/07/2016 (fls. 196 e 200). Antes mesmo desta data, 18/05/2016 (fl. 191), a Contribuinte apresentou as contrarrazões de fls. 185/190. Não houve manifestação dos solidários.

Em sede de contrarrazões, a Contribuinte alega que o apelo fazendário não deve ser conhecido visto que i). A PGFN trouxe apenas um paradigma, quando o Regimento Interno do CARF determina que para se comprovar a divergência são necessários, no mínimo, dois acórdãos precedentes; ii) a divergência não foi demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos divergentes dos acórdãos cotejados; e iii) não haveria similitude fáticas entre as decisões recorrida e paradigma.

Quanto ao mérito, o Sujeito Passivo defende a manutenção da decisão ordinária, por entender que para a contagem do prazo de decadencial seria necessária a confirmação da data de ciência das decisões do CRPS, por comprovante de entrega das respectivas correspondências e que essa comprovação caberia ao órgão lançador.

Requer, por fim, seja negado conhecimento ao Recurso Especial interposto ou, alternativamente, indeferidos os pedidos da Fazenda Nacional, haja vista a decadência tributária ser matéria de ordem pública e porque nos autos ocorre nulidade absoluta cuja convalidação não é juridicamente possível.

Voto

Conselheiro Mário Pereira de Pinho Filho – Relator

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo, restando perquirir se atende aos demais pressupostos de admissibilidade. Foram oferecidas Contrarrazões tempestivas.

Em relação aos requisitos necessários à interposição de Recurso Especial, que de acordo com as contrarrazões teriam sido descumpridos pela Recorrente, o art. 67 do Anexo II do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – RICARF, aprovado pela Portaria nº 256/2009, vigente à época da interposição do apelo, dispõe:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

[...]

§ 4º Na hipótese de que trata o caput, o recurso deverá demonstrar a divergência arguida indicando até duas decisões divergentes por matéria.

§ 5º Na hipótese de apresentação de mais de dois paradigmas, caso o recorrente não indique a prioridade de análise, apenas os dois primeiros citados no recurso serão analisados para fins de verificação da divergência.

§ 6º A divergência prevista no caput deverá ser demonstrada analiticamente com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que diverjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

[...]

Em primeiro lugar, cumpre esclarecer que o § 4º do art. 67 do Anexo II da norma regimental estabelece que a divergência suscitada em sede de recurso especial deverá ser demonstrada com “até duas decisões divergentes por matéria”. Desse modo, não há como acolher a tese da Contribuinte, segundo a qual o apelo fazendário teria descumprido o RICARF, por ter sido colacionado somente um paradigma. Não é necessário grande esforço interpretativo para se concluir que o uso da expressão “*até duas decisões*”, presente no dispositivo, tem por

escopo coibir que se busque demonstrar o dissenso interpretativo com mais de dois paradigmas, e não determinar que “*para se comprovar a divergência são necessários, no mínimo, dois Acórdãos Precedentes*”, como equivocadamente sugere o Sujeito Passivo.

Quanto ao argumento de que a Fazenda Nacional não teria demonstrado adequadamente a divergência, cumpre esclarecer que o Regimento Interno do CARF não exige a realização de cotejo analítico, mas que a divergência seja demonstrada analiticamente, com a indicação dos pontos nos paradigmas colacionados que divirjam de pontos específicos no acórdão recorrido.

Não obstante, entendo que a divergência jurisprudencial não foi adequadamente demonstrada, eis que, de fato, as decisões cotejadas não tratam guardam a similitude necessária à instauração do dissídio interpretativo.

Analisando-se as decisões da Turma Ordinária (Acórdão nº 2402-003.916 e Acórdão de embargos nº 2402-004.130), verifica-se que o Colegiado *a quo* decidiu por anular, por vício material, a presente autuação, por se tratar de lançamento substitutivo em que os documentos acostados aos autos não permitiram a verificação da data em que o sujeito passivo fora efetivamente notificado dos julgados que anularam, por vício formal, os lançamentos originários.

De acordo com o acórdão de recurso voluntário, tendo em vista tratar-se de tributo sujeito a lançamento por homologação, o Fisco tinha 5 anos para lavrar a nova autuação, contados da data em que se tornou definitiva a decisão anulatória, conforme art. 173 II, do CTN, mas por não constarem dos autos elementos probatórios aptos a estabelecer o termo inicial do prazo decadencial, o lançamento não teria sido convenientemente motivado, causando prejuízos à ampla defesa e ao contraditório, visto que a autuação teria sido imputada ao sujeito passivo sem a descrição clara de sua motivação fática e jurídica. Vejamos trechos de referida decisão a esse respeito:

Constata-se que a ciência do lançamento substitutivo, ora analisado, ocorreu em 18/02/2009 – conforme Aviso de Recebimento (AR) de fl. 03 –, e os documentos acostados aos autos, pelo Fisco e pela Recorrente, não apontam a data exata da cientificação ao sujeito passivo das decisões de nulidade por vício formal – proferidas em 31/10/2003. Com isso, não constam dos autos elementos probatórios suficientes para a averiguação se o lançamento fiscal substitutivo está em consonância com o prazo legal de 5 (cinco) anos previsto no art. 173, II, do CTN.

Como esse tributo era sujeito a lançamento de ofício, o Fisco tinha 5 anos para fazer o lançamento, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado, conforme prevê o art. 173, inciso II, do CTN.

[...]

Em outras palavras, não constam dos autos elementos probatórios suficientes para estabelecer o termo inicial do prazo decadencial para que a Fazenda Pública fizesse o lançamento do tributo. Logo, essa data do termo inicial é importante para averiguar a decadência, que é uma causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), ou para averiguar se o prazo se encerrou sem que houvesse o lançamento fiscal.

[...]

Desse modo, percebe-se que o Fisco deixou de fundamentar o termo inicial do prazo decadencial, fato imprescindível para que ele realizasse o lançamento do tributo, no Relatório Fiscal, acompanhado de seus anexos, e nas oportunidades concedidas pelo órgão julgador no âmbito administrativo, eis que nestes documentos não há as circunstâncias de fato e de direito que justifiquem a imposição fiscal, de modo a garantir

ao sujeito passivo o pleno exercício de seu direito de defesa, dando-lhe ciência daquilo que se deve defender.

O lançamento fiscal deve ser convincentemente motivado – de forma concisa, clara e congruente –, indicando, com base nos elementos da escrituração contábil ou outros elementos fáticos, a existência da materialidade do lançamento fiscal. A auditoria fiscal não deverá se basear em raciocínio jurídico incorreto para realizar o lançamento fiscal, mas resultar de fatos concretos encontrados durante a auditoria fiscal e aplicação da legislação pertinente.

No caso concreto, faltou a configuração a data do termo inicial para averiguar a decadência, que é uma causa de extinção do crédito tributário (art. 156, V, do CTN), ou para averiguar se o prazo se encerrou sem que houvesse o lançamento fiscal, já que se tratava de lançamento substitutivo.

O trabalho de auditoria fiscal deverá demonstrar, com clareza e precisão, os motivos da lavratura da exigência tributária. Isso está em consonância com o art. 50 da Lei 9.784/1999, que estabelece a exigência de motivação como condição de validade do ato, bem como §1º do mesmo artigo que exige motivação clara, explícita e congruente.

[...]

Claro é que esses requisitos são exigidos pela legislação para que se cumpra a determinação presente na Lei Magna de observação à garantia constitucional da ampla defesa e do contraditório.

[...]

Não há como ter acesso à defesa e, conseqüentemente, contraditar a infração imputada à Recorrente, sem que todos os requisitos estejam presentes no procedimento de auditoria fiscal realizado pelo Fisco, seja no Relatório Fiscal ou Relatório Complementar, seja em outros documentos inseridos nos autos.

Diante dos relatos delineados anteriormente, está claro que faltam requisitos para a validade da presente autuação, requisitos estes que são necessários para o exercício da ampla defesa e do contraditório da Recorrente. Logo, restou prejudicado o direito de defesa da Recorrente, pois foi lhe imputada autuação sem a descrição clara e precisa da motivação fática e jurídica.

Sobre o vício praticado entendo ser o mesmo de natureza material, pois o Fisco delineou uma motivação fática e jurídica de forma equivocada do contexto evidenciado nos autos e na escrituração contábil da Recorrente, ensejando um lançamento que, conquanto identifique a infração imputada, não atende de forma adequada a determinação da sua exigência nos termos da legislação previdenciária. (Grifou-se)

Além disso, por meio do Acórdão de Embargos nº 2402-004.130, o Colegiado Ordinário agrega às suas razões de decidir o fato de a decadência tratar-se de matéria de ordem pública, o que permitiria ao julgador averiguar se o Fisco observou o lapso quinquenal previsto no art. 173, II, do CTN, ainda que a matéria não tenha sido registrada de forma expressa na peça recursal. Assevera-se ainda que, nos termos art. 333, I, do CPC, a responsabilidade de produzir os elementos informativos a respeito da comunicação ao sujeito passivo das decisões que declararam nulo os lançamentos substituídos seria do Fisco, visto se tratar de um fato constitutivo do lançamento fiscal. Confira-se:

Em se tratando de matéria de ordem pública, como é o caso da decadência tributária, e revelando-se patente que se tratava de lançamento substitutivo, pode o julgador averiguar se o Fisco observou ou não o lapso quinquenal da decadência prevista no art. 173, inciso II, do CTN, ainda que não tenha sido alvo direto da matéria registrada na peça recursal o marco temporal do dia 18/02/2009 (data da ciência do sujeito passivo do presente lançamento fiscal). Portanto, a simples alegação da Embargante de que a averiguação da decadência é fato incontroverso não pode aniquilar o conteúdo do acórdão ora embargado, e a presunção de que o Fisco comprovou o termo inicial do

prazo decadencial para a realização do lançamento substitutivo não pode ceder diante da falta de provas insofismáveis constatadas nos autos. Ou seja, não constam dos autos os elementos probatórios suficientes para estabelecer o termo inicial do prazo decadencial para que a Fazenda Pública fizesse o lançamento do tributo.

Na seara de quem deverá produzir os elementos informativos da cientificação do sujeito passivo da decisão que declarou nulo os lançamentos anteriores (NFLD's nºs 35.019.6095 e 35.019.6087), entende-se que tal atribuição compete ao Fisco, já que se trata de um fato constitutivo do lançamento fiscal. Ademais, o Fisco encontra-se em melhores condições de produzir a prova essencial ao deslinde do litígio ora instaurado, consubstanciado na teoria dinâmica de distribuição do ônus da prova, pois as informações da nulidade, por vício formal, do lançamento anterior e dos termos de ciência do sujeito passivo deverão permanecer nos autos dos processos originais. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual foi apontado no Relatório Fiscal e seus anexos que se tratava de lançamento fiscal substitutivo, e cabe à Recorrente comprovar a existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco. (Grifou-se)

Por outro lado, da leitura do acórdão trazido a cotejo, repise-se, constata-se que não restou configurada a divergência, na medida em que referida decisão analisou quadro fático substancialmente diverso daquele retratado na decisão recorrida.

Diferentemente do que se observou nas decisões questionadas (acórdão de recurso voluntário e de embargos), o paradigma refere-se a lançamento de Imposto Sobre a Renda de Pessoa Física - IRPF, que foi cancelado por decisão ordinária em virtude do acolhimento da tese de defesa de que, por explorar atividade econômica habitual e profissionalmente, o contribuinte deveria ser comparado a pessoa jurídica para fins de tributação.

Naquele caso, a CSRF negou provimento a Recurso Especial da Fazenda Nacional, por entender que autoridade autuante deveria ter aprofundado a investigação fiscal de modo a promover a equiparação da pessoa física a jurídica, pois, ainda na fase inquisitória (primeira intimação), o contribuinte teria afirmado que a origem dos depósitos efetuados em sua conta bancária estaria vinculada à atividade comercial que desenvolvia, conforme se verifica do inteiro teor do paradigma:

Em litígio o posicionamento, à maioria dos pares da Sexta Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, que deu provimento no acórdão 106-15-339, de 20/02/2006, cancelando a exigência objeto do lançamentos. Os acórdão está assim ementado:

IMPOSTO SOBRE A RENDA. TRIBUTAÇÃO. EQUIPARAÇÃO DE PESSOA FÍSICA A PESSOA JURÍDICA - Caracterizam-se como empresas individuais, as pessoas físicas que, em nome individual, explore, habitual e profissionalmente, qualquer atividade econômica de natureza civil ou comercial, com o fim especulativo de lucro, mediante venda a terceiros de bens ou serviços. Comprovado que nos anos-calendário de 1998 a 2002 as atividades exercidas pelo contribuinte equipara-o a pessoa jurídica, os resultados destas estão excluídos das regras para a incidência do imposto sobre a renda de pessoa física. Recurso provido.

O Relator do acórdão recorrido bem explicitou as razões impeditivas de prosperar o lançamento, porque equivocado desde a sua constituição.

Já na fase inquisitória o Contribuinte afirmou que a origem dos depósitos estaria na sua atividade comercial (primeira intimação).

Assim, caberia ao autuante aprofundar a ação fiscal e, comprovando tal afirmação, equipará-lo à pessoa jurídica, pelo exercício regular da atividade comercial.

Como compatibilizar tais informações e o comando do § único do artigo 142 do CTN ? Onde fica a certeza exigida para constituição do crédito tributário? Entendo que nos autos não há resposta a essas questões.

O controle dos atos administrativos, nesta instância, se refere aos procedimentos próprios da administração, que são revistos conforme determinação do artigo 149 do Código Tributário Nacional.

A autoridade fiscal na atividade do lançamento verificará a subsunção do fato às normas em obediência aos princípios que regem o processo administrativo fiscal, da legalidade, principalmente.

O Prof. Souto Maior Borges em seu Livro Lançamento Tributário, Malheiros Editores, SP. 2. ed.1999, p. 120/121 leciona, ainda, que :

"o procedimento administrativo de lançamento é, em tal sentido o caminho juridicamente condicionado por meio do qual certa manifestação jurídica de plano superior - a legislação - produz manifestação jurídica de plano inferior - o ato administrativo do lançamento. (.) E, porque o procedimento de lançamento é vinculado e obrigatório, o seu objeto não é relegado pela lei à livre disponibilidade das partes que nele intervêm. É indisponível, em princípio, a atividade de lançamento- e , portanto insuscetível de renúncia . O fisco entretanto tem o dever — não o ônus — de verificar a ocorrência da situação jurídico-tributária conforme ela se desdobra no mundo fático, com independência das chamadas provas pré-constituídas ou presunções de qualquer gênero".

O lançamento como atividade vinculada não comporta suposição e a dúvida não respalda exigência tributária.

Assim, não merecendo reparo o julgado recorrido, NEGOU provimento ao recurso especial.

De se observar que as questões suscitadas nos acórdãos desafiados sobre o fato de i) o lançamento ser substitutivo; ii) os documentos acostados aos autos não permitirem a verificação da data de ciência, ao Contribuinte, das decisões que anularam as NFLD originárias; iii) ter havido cerceamento de direito de defesa por insuficiência de descrição clara da motivação fática e jurídica do lançamento; ou iv) a matéria tratada na decisão (decadência), ser de ordem pública, não foram objeto do paradigma, o que revela a inexistência de similitude fática entre as decisões cotejadas.

Porém, não se pode olvidar que a ementa do acórdão paradigma faz referência aos argumentos utilizados pela Recorrente para sustentar a divergência arguida, no sentido de que caberia à autoridade lançadora provar a ocorrência do fato constitutivo do direito de lançar do Fisco e, comprovado esse direito, ao sujeito passivo incubiria não apenas alegar fatos impeditivos, modificativos ou extintivos lançamento, como também comprová-los.

Entretanto, verifica-se que essas questões não foram abordadas de forma efetiva na decisão trazida a comparação, reproduzida acima na sua integralidade, de modo que a ementa do julgado, considerada de forma isolada, não se presta a demonstrar dissenso na interpretação de normas tributárias.

Observe-se que, no intento de demonstrar a divergência, a Recorrente contrasta trechos das decisões ordinárias com a ementa do paradigma sem, contudo, fazer qualquer menção ao voto condutor desse precedente, ou seja, não se fez a demonstração analítica, com a indicação dos pontos no paradigma colacionado que divirjam de pontos específicos nos acórdãos desafiados, como determina o RICARF, pois a tese desenvolvida na peça recursal somente encontra amparo na ementa do julgado paradigmático.

De outra parte, em sua abordagem sobre propalado “fato extintivo do crédito tributário”, a Recorrente afirma que caberia à Contribuinte fazer prova da decadência, citando inclusive o art. 156, V, do CTN, que faz referência a essa modalidade de extinção do crédito tributário. Senão vejamos:

Decerto que o Fisco tem, em regra, o ônus da prova da ocorrência do fato imponible. Contudo, a respeito dos fatos impeditivos, modificativos e extintivos o PAF adere ao princípio de quem alega tem que prová-lo, conforme dispõe o Código de Processo Civil, art. 333, inciso II. Indica o CTN, art. 156, inciso V, que **a decadência é fato extintivo do crédito tributário**. Portanto, a teor do CPC, art. 333, inciso II, c/c o CTN, art. 156, inciso II, **caberia a Recorrida fazer prova da decadência**.

O r. acórdão desafiado, contudo, inverte o ônus da prova para dizer que CABERIA AO FISCO FAZER PROVA DE FATO EXTINTIVO. (Grifou-se)

Ocorre que, como se extrai da própria peça recursal, bem assim da transcrição dos diversos excertos das decisões fustigadas, feita acima, o lançamento não foi fulminado pela decadência, mas anulado em razão de, na visão da Turma Ordinária, inexistir prova da data em que a Contribuinte fora notificada das decisões que anularam as autuações substituídas, ou seja, da data em que tais decisões tornaram-se definitivas. Por conseguinte, ainda que se pudesse concordar com a hipótese de que a ementa do paradigma, considerada isoladamente, estaria apta instaurar a divergência, as assertivas nela contidas não também se prestam demonstrar o dissenso interpretativo.

Além disso, peço licença para reproduzir novamente trecho do acórdão de embargos, ora recorrido, que vai ao encontro do que consta da ementa do paradigma e da tese desenvolvida pela Fazenda Nacional, com a ressalva de que a comprovação da data de ciência da decisão que houvera anulado as NFLD originárias, refere-se, consoante consta dessa decisão, a fato constitutivo do lançamento substituto e, por isso, sua comprovação seria atribuição da autoridade autuante:

Na seara de quem deverá produzir os elementos informativos da cientificação do sujeito passivo da decisão que declarou nulo os lançamentos anteriores (NFLD's nºs 35.019.6095 e 35.019.6087), entende-se que tal atribuição compete ao Fisco, já que se trata de um fato constitutivo do lançamento fiscal. Ademais, o Fisco encontra-se em melhores condições de produzir a prova essencial ao deslinde do litígio ora instaurado, consubstanciado na teoria dinâmica de distribuição do ônus da prova, pois as informações da nulidade, por vício formal, do lançamento anterior e dos termos de ciência do sujeito passivo deverão permanecer nos autos dos processos originais. Esse entendimento está consubstanciado na regra estabelecida pelo art. 333 do CPC, eis que **cabe ao autor (Fisco) o ônus de provar os fatos constitutivos de seu direito – no qual foi apontado no Relatório Fiscal e seus anexos que se tratava de lançamento fiscal substitutivo, e cabe à Recorrente comprovar à existência de qualquer fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do Fisco.**

[...] (Grifou-se)

Com efeito, todas as ponderações feitas até aqui permitem concluir pela inexistência de dissídio interpretativo, uma vez que as diferentes soluções a que chegaram os acórdãos recorridos e paradigma não decorreram de divergência jurisprudencial, mas sim dos elementos específicos de cada processo, na medida em que os julgados confrontados analisaram quadros fáticos diversos e suas conclusões não resultam no paralelismo ou confronto de teses a ensejar o recurso especial de divergência.

Esclareço, por fim, que, em relação ao Processo nº 14041.000158/2009-54, que versa sobre matéria semelhante e refere-se à mesma Contribuinte, acompanhei a relatora no conhecimento e fui redator do voto vencedor do Acórdão nº 9202-008.030, de 23/07/2019.

Todavia, embora mantenha meu entendimento em relação às questões mérito, somente no presente processo tive condições de me aprofundar sobre aspectos relacionados ao cumprimento dos requisitos inerentes ao recurso especial e constatei que o apelo não reúne as condições necessárias para que seja conhecido.

Conclusão

Em virtude do exposto, não conheço do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

(assinado digitalmente)

Mário Pereira de Pinho Filho