



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10380.001217/2009-18
ACÓRDÃO	9202-011.721 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	21 de março de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	HAPVIDA ASSISTÊNCIA MÉDICA S/A

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2004, 31/12/2004

DECADÊNCIA. DEVEDOR PRINCIPAL. DEVEDOR SOLIDÁRIO. AFERIÇÃO EM SEPARADO.

No caso de lançamento contra devedor principal, com a inclusão no polo passivo de outros solidários, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos devedores. Não se admite que a decadência seja computada para todos os devedores com base na data da ciência do primeiro intimado.

ACÓRDÃO

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e no mérito, por maioria de votos, em negar-lhe provimento, vencidos os Conselheiros Leonam Rocha de Medeiros e Marcos Roberto da Silva, que lhe deram provimento. Apresentou voto divergente, por escrito, no plenário virtual, o Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que vencido, converte-se em declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Fernanda Melo Leal, José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro (substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Ludmila Mara

Monteiro de Oliveira, Marcos Roberto da Silva, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Sheila Aires Cartaxo Gomes, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo conselheiro José Luis Hentsch Benjamin Pinheiro.

RELATÓRIO

O lançamento refere-se à contribuição dos segurados empregados e contribuintes individuais.

De acordo com o Relatório Fiscal (fls. 34/41), foi caracterizado grupo econômico de fato com a inclusão no polo passivo das empresas: Hapvida Participações e Investimentos Ltda - CNPJ 05.197.443/0001-38, Hospital Antonio Prudente S/S - CNPJ 05.874.946/0001-09 e Hapvida - Administradora de Plano Saúde - CNPJ 04.761.304/0001-22.

Os solidários Hapvida Participações e Investimentos Ltda e Hospital Antonio Prudente S/S não apresentaram impugnação.

O Contribuinte e o solidário Hapvida – Administradora de Plano Saúde (Atual Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S) impugnaram o lançamento que foi mantido pela decisão de primeira instância, acórdão 08-24.020 - 6ª Turma da DRJ/FOR (fls. 726/756)

Foram interpostos Recursos Voluntários pelo Contribuinte e todos os solidários, porém os recursos voluntários dos solidários que não apresentaram impugnação não foram conhecidos.

No julgamento dos recursos foi proferido o acórdão 2401-010.805 (fls. 1775/1803), do qual transcrevemos a ementa e parte dispositiva.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2004

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. AUSÊNCIA DE INSTAURAÇÃO DE CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO. NÃO CONHECIMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO.

A impugnação tempestiva do lançamento inaugura a fase litigiosa do Processo Administrativo Fiscal. Não se configurando a instauração do contencioso em vista da preclusão temporal já em primeira instância, tampouco cabe recurso ao CARF no tocante ao mérito.

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS NÃO ANULAM O LANÇAMENTO.

O Mandado de Procedimento Fiscal se constitui em mero instrumento de controle criado pela Administração Tributária, e irregularidades em sua emissão ou prorrogação não são motivos suficientes para se anular o lançamento.

GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE.

Constatada a existência de grupo econômico de fato, não há como ser afastada a solidariedade imposta pelo artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/1991.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

PRAZO DECADENCIAL. SÚMULA VINCULANTE DO STF. APLICAÇÃO DO CTN.

Prescreve a Súmula Vinculante nº 8, do STF, que são inconstitucionais os artigos 45 e 46, da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência, motivo pelo qual o prazo de decadência a ser aplicado às contribuições previdenciárias e às destinadas aos terceiros deve estar de conformidade com o disposto no CTN. Com o entendimento do Parecer PGFN/CAT nº 1.617/2008, aprovado pelo Sr. Ministro de Estado da Fazenda em 18/08/2008, na contagem do prazo decadencial para constituição do crédito das contribuições devidas à Seguridade Social utiliza-se o seguinte critério: (i) a inexistência de pagamento justifica a utilização da regra geral do art. 173 do CTN, e, (ii) O pagamento antecipado da contribuição, ainda que parcial, suscita a aplicação da regra prevista no §4º do art. 150 do CTN.

DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO POR DEVEDOR.

Caracterizada a existência de solidariedade passiva, a decadência deve ser aferida relativamente a cada sujeito passivo, em separado.

AFERIÇÃO INDIRETA. PREVISÃO LEGAL.

Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, a Fiscalização da Receita Federal do Brasil pode, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputar devida, cabendo ao contribuinte o ônus da prova em contrário.

ARBITRAMENTO. AFERIÇÃO INDIRETA. DESCUMPRIMENTO DE INTIMAÇÃO. BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. USO DE INFORMAÇÕES DA DIPJ.

O descumprimento da ordem fiscal para apresentação de documentos necessários ao lançamento dá razão ao arbitramento. É razoável a utilização de informações de salários provenientes da DIPJ para arbitramento da base de cálculo das contribuições previdenciárias. Cabe prova em contrário, na fase litigiosa, dos valores arbitrados. Descabe, durante o contencioso, o refazimento do lançamento diante de provas contestatórias, sendo possível apenas sua anulação, manutenção ou correção.

ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado. A realização de diligência não se presta para a produção de provas que toca à parte produzir.

SUSTENTAÇÃO ORAL.

A sustentação oral por causídico é realizada nos termos dos arts. 58 e 59 do Anexo II do RICARF, observado o disposto no art. 55 desse regimento.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, rejeitar as preliminares e, no mérito, dar provimento parcial ao recurso voluntário apresentado pelo contribuinte autuado Hapvida – Assitência Médica Ltda para: a) excluir integralmente do lançamento o levantamento “DLU – Distribuição de Lucro”; b) excluir do lançamento efetuado no levantamento “DIP – Declaração DIPJ” os valores apurados nas contas “4413801130100 DROGAS E MEDICAMENTOS”, “4413801130200 MATERIAIS CIRÚRGICOS E HOSPITALARES”, “4413801130500 MATERIAL DE CONSULTÓRIOS” e “4413801130700 PRODUTOS ALIMENTÍCIOS”. Por unanimidade de votos, negar provimento aos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários Hospital Antônio Prudente e Hapvida – Participações e Investimentos. Por unanimidade de votos, rejeitar a preliminar de ilegitimidade passiva e, no mérito, dar provimento ao recurso voluntário apresentado pela responsável solidária Hapvida – Administradora de Plano de Saúde (Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S) para reconhecer a decadência do crédito tributário contra ela lançado.

Os autos foram encaminhados à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e retornaram com Recurso Especial tempestivo (fls. 1805/1820), objetivando rediscutir a seguinte matéria: **Prazo decadencial - devedores solidários**

Foi dado seguimento ao Recurso Especial da Procuradoria, conforme se verifica no despacho de 18/05/2023 (fls. 1825/1833).

Das razões da Fazenda Nacional

- A decisão merece reforma, pois, contrariou precedentes proferidos por outros órgãos julgadores deste Conselho, no que toca ao reconhecimento da decadência do crédito tributário lançado em face da responsável solidária, Hapvida – Administradora de Plano de Saúde (Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S), uma vez que na solidariedade tributária a data de intimação do primeiro corresponsável afasta a ocorrência do fenômeno decadencial.
- A Turma, considerando que a intimação da responsável solidária Hapvida – Administradora de Plano de Saúde (Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S) deu-se em 18/04/2012, e como o período de apuração é referente ao ano de 2004, considerou transcorrido o lapso temporal de 5 (cinco) anos previsto seja no art. 173, I, do CTN, seja no art. 150, § 4º do CTN, operando-se, portanto, a decadência.
- Tanto no acórdão recorrido como nos acórdãos paradigmas, acórdãos 3401-002.878 e 2302-001.179, trata-se de situações fáticas e jurídicas

semelhantes, qual seja, decadência em relação aos responsáveis solidários supostamente notificados do lançamento após o prazo legal de 5 (cinco) anos, quando o crédito já havia sido devidamente constituído contra o contribuinte, notificado dentro do prazo legal.

- Nos paradigmas, entendeu-se que com “a notificação do primeiro [devedor] solidário a decadência automaticamente está superada para esse devedor, e conseqüentemente para os demais”, sendo que “os efeitos se consolidam com a notificação do primeiro solidário, haja vista a dívida ser única”.
- Registra que contra os devedores solidários que não o contribuinte somente incide prescrição, não havendo incidência de decadência. E é exatamente por isso que é pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que o Fisco pode promover o redirecionamento da execução fiscal contra os administradores até cinco anos após a citação da pessoa jurídica.
- Observa que o redirecionamento somente ocorre na fase de execução fiscal, comumente quando já ultrapassado em muito o prazo decadencial previsto para o lançamento do crédito em relação ao contribuinte. Aceitar o redirecionamento nesses casos, como tem sido feito, é o mesmo que dizer que a decadência não atinge os devedores solidários, mas somente o contribuinte. E, de fato, é isso mesmo que acontece.
- A responsabilidade e solidariedade são modalidades de garantia do crédito tributário, e sobre as garantias não incide decadência, mas apenas sobre o crédito em si.
- Além do mais, não se pode reconhecer a decadência de períodos diferentes para os devedores solidários, pois a Fazenda não foi inerte, agindo conforme lhe determinava o ordenamento jurídico, tendo, inclusive, notificado o contribuinte principal em prazo inferior, sendo que tal notificação produziu efeitos em relação aos demais devedores solidários.
- Portanto, pelos argumentos expostos, verifica-se que o crédito em relação à devedora solidária, Hapvida – Administradora de Plano de Saúde (Canadá Administradora de Bens Imóveis S/S), não se encontra fulminado pela decadência, sendo perfeitamente exigível.
- Requer que seja conhecido e provido o presente recurso especial, para reformar o acórdão recorrido, mantendo-se a autuação no ponto em vergasta.

Antes de ser formalmente intimado das decisões, o solidário Canadá Administradora de Bens Móveis Ltda apresentou contrarrazões, às folhas 1836/1848.

Contrarrazões do solidário

- A questão já foi recentemente apreciada pela 2ª Turma da CSRF à unanimidade no mesmo sentido do acórdão recorrido, conforme demonstra o acórdão 9202-009.875, do qual transcreve trechos;

- A Recorrente parte de premissas equivocadas com relação à legislação nacional como um todo, em especial a tributária e civil.
- O art. 207 do Código Civil expressamente estabelece que não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição a não ser que exista previsão legal para tanto.
- É descabida a utilização de analogia no caso concreto. A lei é expressa em vingar a utilização das normas relativas à interrupção de prescrição à decadência.
- Os precedentes do STJ colacionados pela Recorrente são desconexos, pois tratam da possibilidade de redirecionamento de execução fiscal contra administradores quanto interrompida a prescrição pela citação dos corresponsáveis.
- A decadência representa o prazo para que o Fisco constitua o crédito tributário. Apenas após sua constituição inicia o prazo prescricional para a exigência do crédito.
- A contagem individual da decadência, além de encontrar respaldo na legislação, representa importante garantia dos contribuintes, resguardando que não sofram cobranças por lançamentos dos quais não tenham sido notificados.
- O Recurso Especial da Fazenda Nacional deve ter seu provimento negado, com a consequente manutenção do acórdão recorrido.

É o relatório.

VOTO

Conselheira Sheila Aires Cartaxo Gomes – Relatora.

Conhecimento

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e deve ser conhecido.

Conforme relatado, o apelo visa rediscutir a matéria: **Prazo decadencial - devedores solidários**. Para demonstrar a divergência apresenta os seguintes paradigmas Acórdão n.º 3401-002.878 e 2302-001.179, que constam do sítio do CARF e não foram reformados na CSRF até a presente data, prestando-se, portanto, para o exame da divergência em relação à matéria suscitada.

No tocante ao tema em debate, o acórdão recorrido decidiu que a decadência se opera de forma individual para a empresa e cada solidário e que os prazos para o sujeito passivo (empresa) e os solidários devem ser contados a partir da cientificação de cada um, como se vê dos seguintes excertos:

“A esse respeito, cabe pontuar que, caracterizada a responsabilidade tributária de empresas, com a inclusão no polo passivo de devedores solidários, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um deles em separado.

Nesses termos, tem-se que o sujeito passivo HAPVIDA – ASSISTÊNCIA MÉDICA LTDA, foi cientificado do lançamento, por via postal, no dia 30/01/2009 (e-fl. 77), tendo apresentado impugnação, no dia 03/03/2009 (e-fls. 78 e ss), considerada tempestiva.

A responsável solidária CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS, por sua vez, foi cientificada do lançamento, pessoalmente, no dia 18/04/2012 (e-fl. 490), tendo apresentado impugnação, no dia 17/05/2012 (e-fls. 494 e ss), considerada tempestiva.

[...]

Contudo, em relação à responsável solidária CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS, por sua vez, tendo em vista que foi cientificada do lançamento, pessoalmente, apenas no dia 18/04/2012 (e-fl. 490), o crédito tributário se encontra integralmente decaído, seja pelo art. 150, § 4º, ou pelo art. 173, I, ambos do CTN.

Dessa forma, deve-se reconhecer a decadência da integralidade do crédito tributário, em face da responsável solidária CANADÁ ADMINISTRADORA DE BENS IMÓVEIS.(grifei)

Por outro lado, ambos os paradigmas apresentados decidiram que estando o lançamento formalizado contra o contribuinte principal e a ele cientificado, os efeitos se consolidam para todos os solidários.

Acórdão n.º 3401-002.878

Ementa:

(...)

CRÉDITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DECADÊNCIA.

Estando o lançamento regularmente formalizado contra o contribuinte, não é cabível a alegação de decadência em relação a responsável solidário posteriormente cientificado dessa condição. (grifei)

(...)

Voto Vencedor:

Da Inaplicabilidade da Decadência em Relação aos Responsáveis Solidários Além da empresa autuada, a fiscalização arrolou como responsáveis solidários pelo crédito tributário, no item 2.5 do Relatório de Auditoria (DA SUJEIÇÃO PASSIVA – fls. 382/384), os sócios dela constantes do ‘DOSSIÊ CNPJ’ a fls. 1221, a saber: Wang Jingyang e Zhang Bin. Dentre eles, apenas o último não apresentou defesa.

Observa-se que foi dada a ciência a todos dos atos processuais já praticados e franqueada vista ao sujeitos passivos solidários.

Como os argumentos de defesa apresentados foram basicamente os mesmos, as impugnações serão apreciadas conjuntamente, destacando-se apenas os aspectos específicos referentes a cada impugnante. Verifica-se que, além de rerepresentar os questionamentos já aduzidos pela pessoa jurídica, foi contestada a legitimidade deles para constarem no polo passivo da relação jurídico tributária e alegada a decadência do lançamento em relação a eles, uma vez que somente tiveram ciência dos autos de infração quando o processo já estava em fase de julgamento. Passemos à análise desta questão.

Estando o lançamento tempestivamente formalizado contra o contribuinte devedor dos tributos cobrados, entendo que não cabe a decretação da decadência em relação a eventuais responsáveis solidários, posteriormente cientificados dessa condição. A solidariedade tributária passiva é mecanismo legal criado para garantia do crédito público, sendo certo que o devedor solidário pode ser trazido ao processo inclusive na fase de execução fiscal. A decadência aplica-se ao direito de constituir o crédito tributário, e não às garantias que a lei estabelece para determinadas situações em que esse crédito for apurado.

Portanto, considero que não procede a alegação de decadência do crédito tributário em relação aos responsáveis solidários.

Neste contexto nego provimento ao recurso voluntário.”

Acórdão n.º 2302-001.179

Ementa:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TERMO AD QUEM. NOTIFICAÇÃO DO PRIMEIRO CO-RESPONSÁVEL.

Como é de conhecimento geral, a solidariedade implica necessariamente a unidade de objeto com a simultânea pluralidade subjetiva. Assim, a relação jurídica tributária surgida com o fato gerador faz nascer um único débito tributário, tendo mais de um responsável pelo mesmo.

Quando houve a notificação do primeiro solidário a decadência automaticamente está superada para esse devedor, e conseqüentemente para os demais; pois a dívida é a mesma. Não é razoável interpretar que a notificação estaria a depender de qualquer outra condição para ocasionar a superação do lapso decadencial. (grifei)

Conforme previsto expressamente no art. 125 do CTN, um dos efeitos da solidariedade é que a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos demais coobrigados, favorece ou prejudica aos demais. Assim, se apenas um dos devedores tiver ordenada a citação, com a conseqüente interrupção do prazo prescricional, de pleno direito o prazo estará interrompido para os demais

solidários. Como regra geral do direito casos similares merecem soluções semelhantes, dessarte utilizando-se da analogia, prevista no art. 108 do CTN, a decadência superada para um dos solidários, prejudica aos demais consortes.

A decadência é instituto que visa estabilizar relações jurídicas em virtude da inércia do titular no exercício de seu direito. No presente caso, não se pode reconhecer que a Fazenda Pública foi inerte. Dentro do quinquênio a fiscalização federal realizou ação fiscal, efetuou o lançamento, e conseguiu notificar, dentro do prazo, o sujeito passivo.

(...)

Voto Vencedor:

Divirjo do entendimento da Relatora quanto à questão preliminar relativa à fluência do prazo decadencial. Não posso concordar que a decadência em dívida solidária somente estará superada quando da notificação do último solidário.

Como é de conhecimento geral, a solidariedade implica necessariamente a unidade de objeto com a simultânea pluralidade subjetiva. Assim, a relação jurídica tributária surgida com o fato gerador faz nascer um único débito tributário, tendo mais de um responsável pelo mesmo.

Quando houve a notificação do primeiro solidário a decadência automaticamente está superada para esse devedor, e conseqüentemente para os demais; pois a dívida é a mesma. Não é razoável interpretar que a notificação estaria a depender de qualquer outra condição para ocasionar a superação do lapso decadencial.

Não se pode esquecer tampouco que há casos em que o devedor solidário somente é imputado, ou notificado, com a execução fiscal já em curso. A prevalecer a tese que divirjo, estaria decadente o crédito tributário, pois a notificação do devedor somente se implementou durante a execução.

Conforme previsto expressamente no art. 125 do CTN, um dos efeitos da solidariedade é que a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos demais coobrigados, favorece ou prejudica aos demais. Assim, se apenas um dos devedores tiver ordenada a citação, com a conseqüente interrupção do prazo prescricional, de pleno direito o prazo estará interrompido para os demais solidários. Como regra geral do direito casos similares merecem soluções semelhantes, dessarte utilizando-se da analogia, prevista no art. 108 do CTN, a decadência superada para um dos solidários, prejudica aos demais consortes.

Além do mais, a decadência é instituto que visa estabilizar relações jurídicas em virtude da inércia do titular no exercício de seu direito. No presente caso, não se pode reconhecer que a Fazenda Pública foi inerte. Dentro do quinquênio a fiscalização federal realizou ação fiscal, efetuou o lançamento, e conseguiu notificar, dentro do prazo, o sujeito passivo.

A Portaria MPS n 520 de 2004, utilizada como fundamento para embasar a contagem do lapso decadencial, não se presta para se chegar a tal conclusão. A disposição contida no parágrafo 4º transcrito pela Relatora é apenas para fins processuais para verificação da tempestividade da impugnação administrativa. Assim, a ciência do último co-responsável tem implicações processuais para fins de contagem do trintídio para apresentação de defesa, não atingido o direito material de constituição do crédito tributário, que se realiza com a notificação do primeiro responsável solidário.

É verdade que o lançamento gera efeitos com a notificação do sujeito passivo, mas no caso de solidariedade os efeitos se consolidam com a notificação do primeiro solidário, haja vista a dívida ser única. (grifei)

Cotejando os acórdãos, verifico que restou demonstrado o dissídio jurisprudencial, pois em situações fáticas semelhantes, os julgados entenderam de forma diversa. Enquanto no recorrido a ciência do sujeito passivo principal e dos solidários deve ser aferida individualmente para fins de a contagem do prazo decadencial, o paradigma entendeu que os efeitos da decadência se consolidam com a notificação do primeiro solidário. Conheço, portanto do Recurso Especial da Fazenda Nacional.

Mérito

A Fazenda Nacional procura reverter a decisão que reconheceu a decadência em relação aos responsáveis solidários de forma diferenciada da decadência do contribuinte, levando em conta que a contagem do prazo deveria observar a data da ciência de cada um dos responsáveis solidários.

Em que pese o esforço argumentativo da Fazenda Nacional, considero que o acórdão recorrido não merece reparos.

Já me manifestei a respeito do tema, no julgamento embargos de declaração que resultou no acórdão 2301-007.799, cujos trechos de interesse reproduzo na sequência:

Preliminar – Do prazo decadencial

A ilustre relatora, reconheceu a decadência da PETROBRÁS em todas as competências, sustentando que a decadência da prestadora deve ser estendida a tomadora. **Contudo, discordo de seu posicionamento, pois entendo que a decadência da prestadora não se aproveita à tomadora Petrobrás.**

Quanto ao assunto, coaduno com o disposto no acórdão recorrido que assim decidiu em relação à decadência:

Da prejudicial de decadência.

24. Com a edição da Súmula Vinculante nº 8, do STF, de 12/06/2008, publicada no DOU nº 117 de 20/06/2008, adiante transcrita, a aplicação do artigo 45 da Lei nº 8.212/1991, foi afastada, por vício de inconstitucionalidade, senão vejamos:

Súmula vinculante nº 8 – São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.

25. Quanto aos efeitos da referida Súmula para a Administração Pública, veja-se o que dispõem os artigos 103-A da CF/88 e 2º da Lei 11.417/2006, in verbis:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004)

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei. (Lei nº 11.417, de 2006).

26. Pelo posicionamento adotado pela egrégia Corte, a Fazenda Pública não pode exigir as contribuições sociais no prazo de 10 anos previsto nos dispositivos declarados inconstitucionais.

27. Logo, em face da inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/1991, a constituição do crédito relativo às contribuições previdenciárias, deve obedecer ao prazo decadencial previsto no CTN. Entendemos que os critérios a serem aplicados na apuração do prazo decadencial, conforme os parâmetros fornecidos pelo CTN, foram expostos de forma clara e precisa na ementa da decisão proferida no Recurso Especial 784.218/SP, DJU de 29/08/2006, abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. DECADÊNCIA. TERMO INICIAL.

1. No lançamento por homologação, o contribuinte, ou o responsável tributário, deve realizar o pagamento antecipado do tributo, antes de qualquer procedimento administrativo, ficando a extinção do crédito condicionada à futura homologação, expressa ou tácita pela autoridade fiscal competente. Havendo pagamento antecipado, o fisco dispõe do prazo decadencial de cinco anos, a contar do fato gerador, para homologar o que foi pago ou lançar a diferença acaso existente (art. 150, § 4º do CTN).

2. Se não houve pagamento antecipado pelo contribuinte, não há o que homologar nem se pode falar em lançamento por homologação. Surge a figura do lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V do CTN, cujo prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I do CTN: cinco anos a contar do

primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado.

3. Em síntese, o prazo decadencial para a Fazenda Pública constituir o crédito tributário será:

a) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, se o tributo sujeitar-se a lançamento direto ou por declaração (regra geral do art. 173, I do CTN);

b) de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador no caso de lançamento por homologação em que há pagamento antecipado pelo contribuinte (aplicação do art. 150, § 4º do CTN) e

c) de cinco anos a contar do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o pagamento antecipado deveria ter sido realizado nos casos de tributo sujeito à homologação sem que nenhum pagamento tenha sido realizado pelo sujeito passivo, oportunidade em que surgirá a figura do lançamento direto substitutivo do lançamento por homologação.

4. Na hipótese, houve pagamento antecipado e pretende o fisco cobrar diferenças relacionadas à apuração a menor realizada pelo contribuinte. Aplicando-se a regra do art. 150, § 4º, do CTN, deve ser reconhecida a decadência do direito de lançar tributos cujo fato gerador tenha ocorrido em momento anterior aos cinco anos que antecedem a notificação do auto de infração ou da nota de lançamento.

5. Recurso especial provido (Resp 784.218/SP, DJU de 29.08.2006).

28. Em face do posicionamento do STF em relação ao prazo decadencial, faz-se necessário verificar se os prazos, do fato gerador, da lavratura do auto de infração e da ciência dos Contribuintes, estão albergados pelos ditames do CTN.

29. Em consulta aos autos, constata-se que a Petrobras (Contratante) tomou ciência da NF LD lavrada em 25/09/2002 (fl. 3).

30. Observa-se que as competências do crédito vão de dezembro de 1999 a setembro de 2000 e novembro de 2000 a maio de 2001. Logo, com relação à contratante não ocorreu a decadência. (grifei)

31. No que toca à Contratada, tem-se que o Acórdão no 31/2004 (fls. 415/416), de 26/01/2004, da 2ª CaJ do CRPS decide pela anulação da Decisão Notificação nº 17.401.4/0588/2003, mencionando, entre outros fundamentos, o fato de a ciência da Contratada ter se dado por meio de edital em praça diferente do domicílio da Contratada.

32. Embora o despacho da DEMAC-RJ (fls. 783) informe que a SIGMATRONIC MANUTENÇÃO E MONTAGEM LTDA (prestadora) foi cientificada do Resultado de Diligência de 21/01/2008 (fl. 473) e da reabertura do prazo para recurso, através da Intimação nº 1.826/2011 (fl. 479) em 29/12/2011 (AR - fl. 481), verifica-se na análise da referida intimação e do AR que a ciência foi dada a SIGMATRONIC

TECNOLOGIA APLICADA LTDA, contribuinte com nome e endereço diverso da prestadora de serviço em questão.

33. Portanto, conclui-se que apenas a Petrobrás foi regularmente cientificada do lançamento.

34. Assim, em atendimento ao determinado pela Súmula Vinculante nº 8, do STF, e consoante o artigo 3º da Portaria RFB nº 2284, de 29/11/2010, em relação à Sigmatronic Manutenção e Montagem Ltda, CNPJ: 50.947.936/0001-00, verifica-se, para todas as competências do crédito, a ocorrência da decadência.

Portaria nº 2284 de 29/11/2010 / RFB - Receita Federal do Brasil (D.O.U. 30/11/2010) Pluralidade de sujeitos passivos de uma mesma obrigação tributária (...)

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento. (g.n.)

O caso em tela trata da solidariedade prevista no art. 30, inciso VI, da Lei 8.212, de 24/7/91, a qual, nos termos do art. 124, parágrafo único, do Código Tributário Nacional (CTN), Lei 5.172, de 25/10/66, não comporta benefício de ordem.

Sendo assim, não havendo benefício de ordem e podendo o crédito ser lançado em relação a apenas um dos solidários, não encontra abrigo o entendimento de que a decadência do prestador se aproveitaria ao tomador.

Com respeito à tomadora de serviços, ora recorrente, a ciência válida do lançamento deu-se antes do termo final do prazo decadencial. Trata-se de um ato perfeito e acabado, nos termos da legislação processual, que não está sujeito à condição do que ocorre ou ocorrerá com relação aos demais coobrigados. O lançamento efetuado contra a tomadora, devidamente cientificado ao sujeito passivo, constituiu o crédito tributário em seu nome e declarou a existência da obrigação tributária.

Já no que concerne à prestadora de serviços, o ato de lançamento, com referência a esse sujeito passivo, não se aperfeiçoou no tempo ofertado pela lei tributária. Caso a ciência do lançamento tivesse acontecido antes de ultrapassado o lapso decadencial, o mesmo crédito tributário, derivado da mesma obrigação tributária, seria exigido do prestador e do tomador.

De maneira alguma é afetada a unidade do crédito tributário, assim como da obrigação tributária, ao considerá-lo decaído para um sujeito passivo e não para o outro. A ocorrência da decadência impossibilita tão somente a prática do ato constitutivo do crédito tributário em nome da prestadora de serviços.

Colaciono decisão recente da 2ª turma da 4ª câmara da 2ª sessão do CARF, que por maioria de votos afastou a decadência da PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS:

Acórdão nº 2402-007.945

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/09/1998 a 30/09/1998

DECADÊNCIA. PLURALIDADE DE SUJEITOS PASSIVOS. DATA DA CIÊNCIA. LANÇAMENTO.

No caso de pluralidade de sujeitos passivos, para se aferir a ocorrência ou não da decadência em relação a cada sujeito passivo, deve-se verificar a data em que cada um foi cientificado do lançamento.

(...)

Nesse mesmo sentido decidiu a 1ª turma da 4ª câmara do CARF em relação a outro contribuinte:

Acórdão nº 2401-005.325

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1998 a 31/12/1998

DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO.

Na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos, decorrente de responsabilidade tributária solidária, o reconhecimento da decadência em relação a um deles não aproveita aos demais, quando intimados da constituição do crédito tributário antes de escoado o prazo decadencial previsto em lei.

(...)

Entendo que a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos devedores em separado sem que a ciência do devedor principal ou de qualquer outro configure causa interruptiva do prazo dos demais, por ausência de disposição legal expressa.

A relação jurídica tributária é individual para cada sujeito passivo. Se o crédito tributário somente é constituído a partir da ciência do lançamento, a ausência de notificação de algum dos responsáveis não interfere na higidez do lançamento em relação àqueles que foram notificados a tempo.

Na solidariedade passiva cada um dos codevedores solidários mantém vínculo autônomo com o credor público, estando unidos entre si exclusivamente pelo nexo do adimplemento do crédito lançado.

Desta forma, o efeito da decadência em relação a algum dos responsáveis alcança apenas este. De outro modo, o próprio conceito de solidariedade e seus efeitos estariam sendo

violados. O codevedor não pode sofrer os efeitos indiretos de um lançamento do qual não foi notificado.

Importa pontuar que o inc. III do art. 125 do CTN, trata dos efeitos da **prescrição** em relação aos devedores solidários. Veja-se que decadência e prescrição são institutos díspares. O prazo decadencial está relacionado com a constituição do crédito tributário pelo lançamento, ao passo que prescrição, se refere à cobrança do crédito tributário definitivamente constituído. Vedada atribuição de tal efeito quando sequer definitivamente foi constituída a exigência pelo lançamento. Portanto, entendo inaplicável tal regramento ao caso em questão.

Assim, não há que se falar em interrupção do prazo decadencial em relação aos solidários, pela cientificação do devedor principal, por ausência de previsão legal nesse sentido. O prazo decadencial deve ser aferido individualmente em relação a cada um dos coobrigados, interrompendo-se apenas com a ciência da constituição do crédito em seu desfavor.

Ademais, caso fosse considerada apenas a ciência do devedor principal, não haveria qualquer necessidade de intimação dos responsáveis solidários para apresentar defesa, considerando que o lançamento já estaria produzindo seus efeitos em relação a todos os devedores, o que não seria possível em face dos princípios do contraditório e ampla defesa.

É ilógico deduzir que o primeiro cientificado teria o dever de comunicar os demais devedores, e nesse sentido há julgados, em que foi declarada a nulidade do lançamento pela ausência de cientificação do coobrigado do crédito lançado, por preterição do direito de defesa. Para assegurar o direito à ampla defesa dos responsáveis solidários foi editada a súmula CARF nº 71, que assim dispõe:

Súmula CARF nº 71

Aprovada pelo Pleno em 10/12/2012

Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Por fim, cito os acórdãos 9202-011.679, 9202-011.683, 9202-010.942, 9202-010.093, 9202-009.875, 9202-009.411, 9202-008.814 e 9202-007.948, que na mesma linha do acórdão recorrido, decidiram que a decadência deve ser aferida relativamente a cada um dos devedores, sem que a eventual ciência tardia do solidário configure decadência para o devedor principal.

Portanto, entendo que o acórdão recorrido não merece reforma.

Conclusão

Ante o exposto, voto por conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, negar-lhe provimento.

Assinado Digitalmente

Sheila Aires Cartaxo Gomes

DECLARAÇÃO DE VOTO

Conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, em voto de divergência convertida em declaração de voto.

Inicialmente, parablenzo a Eminente Relatora por seu voto. Em conhecimento, acompanho-a, porém, em debate de mérito, respeitosamente, apresento divergência.

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, já me manifestei no sentido que segue e mantenho o entendimento:

O recorrente, em suma, sustenta que há equívoco na interpretação da legislação tributária pela decisão recorrida, especialmente por força do precedente invocado.

Sustenta, em resumo, que se o contribuinte (devedor principal) foi notificado no lustro decadencial não transcorrido, então não há que se declarar decadência do lançamento contra quem quer que seja. Entende o recorrente que a notificação posterior do responsável solidário não caracteriza decadência do lançamento em relação a ele, pois o instituto seria aferido exclusivamente a partir da notificação do contribuinte (devedor principal).

É incontroverso nos autos que, neste momento, se discute a decadência do lançamento exclusivamente em relação a responsável solidário.

É incontroverso que o contribuinte (devedor principal) foi notificado no prazo.

A decisão recorrida entendeu que a decadência é contada individualmente para cada sujeito passivo, seja o principal (contribuinte), seja o solidário (responsável imputado). A contagem seria segregada, aferida relativamente a cada um dos devedores coobrigados, separadamente.

A controvérsia se estabelece na definição da forma de contagem do prazo decadencial na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos vinculados por solidariedade; ou, por outras palavras, na forma de contagem do prazo de decadência do lançamento relativamente aos devedores solidários.

Dito de outra forma, conforme recente acórdão da 3ª Turma/CSRF, “[a] *controvérsia resume-se à questão de saber se a intimação do auto de infração feita ao sujeito passivo é suficiente para obstar a decadência quanto aos demais responsáveis solidários*”.

O assunto é divergente no âmbito das Turmas da Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) do CARF – 1ª Turma/CSRF (9101), 2ª Turma/CSRF (9202) e 3ª Turma/CSRF (9303).

De um lado, no mesmo sentido do acórdão recorrido, tem-se os Acórdãos nsº 9101-006.714 (de 14/9/2023), 9202-010.093 (de 22/11/2021), 9202-009.875 (de 20/09/2021), 9202-009.411 (de 23/03/2021), 9202-008.814 (de 27/07/2020), 9202-007.948 (de 17/06/2019) e 9202-011.683 (de 12/02/2025).

Doutro lado, na intelecção do acórdão paradigma, tem-se os Acórdãos nsº 9303-010.944 (de 10/11/2020), 9303-011.557 (de 17/06/2021) e 9303-016.056 (de 8/10/2024).

Para este Conselheiro, o assunto, igualmente, não é novo, sobretudo, em participação colegiada na 2ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção (2202), em primeira oportunidade participei de julgamento com votação unânime em tese similar à do acórdão paradigma (2202-008.510, de 11/8/2021); outrora, em nova votação, o resultado ocorreu por voto de qualidade (2202-009.570, de 1/2/2023), ocasião em que fui vencido, havendo que se destacar que na composição paritária do Colegiado os chamados Fazendários formaram a qualidade para declaração da decadência e afastamento das respectivas competências do lançamento.

Como se observa, o assunto é palpitante e controverso.

Feito estes registros, passo à análise.

Muito bem. Entendo que assiste razão a tese recursal no sentido de que não ocorreu a decadência do lançamento face a notificação do contribuinte (devedor principal) no prazo, devendo ser restabelecida a imputação de responsabilidade solidária. Explico a seguir as razões.

A meu ver, a problemática se resolve pela compreensão de que temos no sistema jurídico duas regras-matrizes de incidência normativa.

É importante distinguir a **regra-matriz de incidência tributária** (de natureza contributiva típica de cunho obrigacional) da **regra-matriz de incidência da responsabilidade** (de natureza sancionatória com viés de garantia de cunho obrigacional).

A primeira (**regra-matriz de incidência tributária**), é sobremaneira difundida na doutrina e na jurisprudência, inclusive deste Egrégio Conselho.

A segunda (**regra-matriz de incidência da responsabilidade**), encontra alento doutrinário e jurisprudencial, porém nem sempre muito bem explorado.

As regras matrizes são distintas, portanto. A que trata da responsabilidade é autonomia e inconfundível no que tange ao seu específico objeto, sujeitos próprios e pressupostos de fato singulares.

Em meu entender, a aplicação da regra-matriz de incidência tributária (*de natureza contributiva típica de cunho obrigacional*) por meio de linguagem normativa faz nascer, a partir da declaração com força constitutiva ou por meio do lançamento da autoridade administrativa, a obrigação tributária e o crédito tributário. Este **(o crédito) é uno, marcado pela unicidade, tanto que o pagamento efetuado por um dos obrigados (ou coobrigados) aproveita aos demais, na forma do inciso I do art. 125 do CTN.**

A questão é que, para nascer a obrigação tributária e o crédito tributário, tem-se que observar a aplicação da regra-matriz de incidência tributária, a qual será observada sempre que se verificar uma relação pessoal e direta por parte do contribuinte com a situação que constitua o respectivo fato gerador, na forma do inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN.

Sobremais, o lançamento reporta-se à data da ocorrência do fato gerador, consoante o art. 144 do CTN, sendo constituído em procedimento administrativo tendente a sua verificação, conforme art. 142 do CTN. É exclusivamente o contribuinte que terá a relação pessoal e direta, ainda quando se tem a figura do substituto.

A regra-matriz de incidência tributária terá sempre por sujeito passivo o contribuinte, este é o ponto, isto é, àquele que tem “*relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”, na redação do inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN.

Vale dizer, a constituição da obrigação tributária e do crédito tributário, o seu nascimento (*de natureza contributiva típica de cunho obrigacional*) decorre da prática do fato gerador em relação pessoal e direta pelo contribuinte. Por isso, é a partir dele que se deve aferir a ocorrência ou não de decadência do lançamento.

Observe-se que o instituto da decadência, seja pelo art. 173, I, seja pelo art. 150, §4º, do CTN, guarda relação com a ocorrência do fato gerador. Logo, se afere a decadência do lançamento a partir da notificação do contribuinte, daquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador.

O responsável solidário, que pode ser chamado de “terceiro”, jamais vai se revestir da condição de contribuinte, como bem destaca o inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN. Dessarte, a data de sua ciência não terá importância para fins de contagem de prazo decadencial de lançamento. A sua ciência terá outra finalidade e importância, o que comentarei alhures.

O lançamento, ao fim e ao cabo, é constitutivo do crédito tributário, de natureza una (*um só crédito; sem possibilidade de vários créditos sendo constituídos*), sendo formalizado contra o contribuinte¹, que tem a relação pessoal e direta com a ocorrência do fato gerador, que vai justificar a aplicação da regra-matriz de incidência tributária.

O lançamento é constitutivo do crédito em razão da ocorrência do fato gerador que decorre da relação pessoal e direta do contribuinte.

¹ Ou contra o substituto (e não contra o responsável).

Noutro vértice, é importante entender que o responsável que vem a ser notificado para se obrigar ao pagamento do crédito tributário em solidariedade com o contribuinte não tem contra si um “crédito tributário constituído”; **o que o responsável tem contra si constituído é uma obrigação pecuniária de garantia para executabilidade do crédito** em favorecimento da praticabilidade da tributação em prol da Sociedade, quando há um crédito legítimo. É aí que se observará a regra-matriz da responsabilidade (a outra regra de incidência normativa).

Dito de outra forma, a notificação do solidário perfectibiliza a aplicação prática da regra-matriz de incidência da responsabilidade (de natureza sancionatória com viés de garantia de cunho obrigacional).

Trata-se de uma notificação de imputação da responsabilidade solidária e não de constituição de crédito tributário, mas sim de ciência da constituição dele contra o contribuinte. O crédito tributário tem e deve ser constituído contra o contribuinte. Se não houver crédito constituído contra o contribuinte, não haverá a validação da imputação da responsabilidade solidária, pois ela dependerá daquela.

Interessante que houve tempo no qual – exatamente por ser a constituição contra o contribuinte –, se entendia que o solidário não poderia discutir o crédito ou só poderia fazê-lo em via executiva se incluído em execução fiscal, o que foi rechaçado quando se aprovou o enunciado da Súmula CARF nº 71, que assenta: *“Todos os arrolados como responsáveis tributários na autuação são parte legítima para impugnar e recorrer acerca da exigência do crédito tributário e do respectivo vínculo de responsabilidade.”*

Constava, por exemplo, no Acórdão CARF nº 1201-000.267, de 20/5/2010, que é um dos precedentes que fundamenta a Súmula CARF nº 71, que: *“A r. decisão a quo [decisão da DRJ] não conheceu as impugnações apresentadas pelos coobrigados ao argumento de que sua responsabilização solidária era matéria de execução, cabendo a eles se defenderem apenas em caso de a PGFN decidir incluí-los na CDA, razão porque entendeu que falecia ao órgão julgador administrativo competência para apreciar essa questão.”* Na ocasião o entendimento da DRJ foi reformado, pois, até com base constitucional, deve-se garantir a ampla defesa imediata.

Interessante que o caso concreto discute uma suposta decadência do lançamento do responsável solidário porque ele teria sido notificado após o prazo de cinco anos da ocorrência do fato gerador e, de sua vez, a decadência do lançamento deveria ser aferida individualmente ou em separado para cada um dos coobrigados (contribuinte e/ou solidários). **Então, pergunta-se:**

- **Caso os correios tivessem tardado na notificação do contribuinte e a notificação do responsável solidário tivesse chegado antes (se as datas referidas como incontroversas fossem trocadas; só por hipótese) o responsável solidário estaria obrigado ao crédito tributário que estaria decaído contra o contribuinte?**
- **Prevaleceria a tese do acórdão recorrido no sentido de que a decadência deve ser aferida relativamente a cada sujeito passivo, em separado?**

A resposta, a meu ver, do ponto de vista normativo, é não!

Se o crédito tributário não tivesse sido constituído contra o contribuinte para determinados fatos geradores, então não haveria crédito tributário. Logo, não haveria o que ser garantido pelo responsável solidário e, no final, lembre-se, o responsável é um mero garantidor.

Por isso, para ele (responsável) há uma regra-matriz díspar, diferente da de incidência tributária, uma norma que gera uma obrigação de garantia sobre algo – o crédito tributário, que já está constituído –, cuida-se da **regra-matriz de incidência da responsabilidade, de natureza sancionatória**, porque imposta por lei como uma espécie de ônus a ser suportado pelo terceiro, *com viés de garantia de cunho obrigacional*, porque poderá gerar um pagamento em favor do contribuinte, se este não liquidar o crédito, favorecendo a praticabilidade da tributação em prol do ente Fazendário.

Isto é, **a notificação do responsável solidário é uma notificação de imputação de responsabilidade e de comunicação de que há o lançamento contra o contribuinte do qual ele (solidário) é garantidor por lei. Não se trata de notificação de lançamento pura e simples, a qual se destina exclusivamente ao contribuinte.** Aliás, do ponto de vista do instrumento (processo), vê-se que a notificação ao responsável solidário é instrumentalmente diferente da destinada ao contribuinte e reforça o aqui ponderado.

A **notificação de imputação de responsabilidade** constitui uma obrigação para o responsável ser o garantidor solidário do pagamento do crédito tributário e lhe concede o direito de ampla defesa para se irressignar, se desejar, contra a imputação da responsabilidade dirigida a si e, também, contra o próprio crédito tributário, neste último caso se ainda houver tempo para se manifestar sobre os seus elementos constitutivos (*caso o crédito ainda não tenha sido plenamente constituído contra o contribuinte, na hipótese de estar, por exemplo, em fase de contencioso administrativo fiscal, sem decisão terminativa final de mérito*).

A lógica acima comentada se extrai, inclusive, da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, que dispõe sobre o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil. Já no art. 1º se enuncia:

Art. 1º Esta Instrução Normativa dispõe sobre a imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Parágrafo único. Para fins do disposto nesta Instrução Normativa, considera-se que:

I - a responsabilidade tributária pressupõe a existência da regra-matriz de incidência tributária, referente à obrigação tributária, e da regra-matriz de responsabilidade tributária;

II - a imputação de responsabilidade tributária é o procedimento administrativo para atribuir responsabilidade tributária a terceiro que não consta da relação tributária como contribuinte ou como substituto tributário, nas hipóteses legais.

Na sequência a Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 27 de dezembro de 2018, é dividida em Capítulos e cabe destacar nominalmente três deles, quais seja:

(i) **CAPÍTULO I**, que trata “*DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM PROCEDIMENTO FISCAL*”;

(ii) **CAPÍTULO II**, que trata “*DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ANTES DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA*”; e

(iii) **CAPÍTULO III**, “*DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO*”.

No art. 2º do **Capítulo I** consta que o auditor-fiscal que identificar hipótese de responsabilidade solidária deve formalizar a imputação de responsabilidade tributária já por ocasião do lançamento de ofício² no fim do procedimento fiscal. Isso é importante para resguardar o amplo direito de defesa do solidário. No art. 4º consta que todos os notificados devem ser cientificados do auto de infração, com abertura do prazo de defesa. Para o terceiro, imputado como responsável, este prazo é essencial para resguarda a ampla defesa para se irrisignar contra a imputação de responsabilidade e contraditar os elementos do crédito tributário (*vez que ainda não estará plenamente constituído e, assim, pode ser rechaçado*).

Nos arts. 11, 12 e 13 do **Capítulo II** consta que se o auditor-fiscal toma conhecimento da responsabilidade solidária após o fechamento do procedimento fiscal originário, que resultou no lançamento de ofício, então deve lavrar o “*Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária*” e seguir com instruções para o solidário exercer a ampla defesa para ainda ver a primeira instância apreciar sua irrisignação juntamente com a impugnação do crédito pelo contribuinte, por exemplo.

Nos arts. 15, 16 e 17 do **Capítulo III** consta que se o crédito tributário já houver sido plenamente constituído (*já passou da fase de julgamento pela DRJ, pelo CARF etc., ou já tem uma decisão final administrativa terminativa*) e o auditor-fiscal toma conhecimento da responsabilidade solidária neste momento, então deve “*formalizar a imputação de responsabilidade tributária mediante Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária*”, todavia ao solidário que se vê imputado apenas nesta fase pode apresentar recurso para discutir unicamente a imputação contra si efetivada, com efeito suspensivo, não podendo discutir elementos do crédito tributário e o recurso é exclusivamente para a autoridade fiscal que fez a lavratura, cabendo revisão para o titular da unidade ou, na sequência, em última instância e de forma definitiva, para o titular da Superintendência Regional da Receita Federal do Brasil (SRRF).

Observe que é mais fácil compreender que a **notificação de imputação de responsabilidade** constitui uma obrigação para o responsável ser o garantidor solidário do pagamento do crédito tributário e lhe concede o direito de ampla defesa para se irrisignar, se

² A redação do dispositivo (art. 2º), ou da própria Seção I do Capítulo I, não parece ser a mais feliz, inclusive diante da enunciação posta no art. 1º, o que, respeitosamente, pode ter sido a causa do equivocado entendimento da relatoria do Acórdão nº 2202-009.570. A melhor estrutura para a enunciação seria deixar claro que a formalização da imputação de responsabilidade tributária (*em si mesma*) não se confunde com o “lançamento de ofício” do art. 142 do CTN, apesar de dever ser formalizada na mesma ocasião dele nas ocasiões nas quais, já em procedimento fiscal, se verifica a situação de fato e de direito que enseja a regramatriz da responsabilidade tributária.

desejar, contra a imputação da responsabilidade dirigida a si e, também, contra o próprio crédito tributário, mas, neste último caso, se ainda houver tempo para se manifestar sobre os seus elementos constitutivos (*caso o crédito ainda não tenha sido plenamente constituído contra o contribuinte, na hipótese de estar, por exemplo, em fase de contencioso administrativo fiscal, sem decisão terminativa final de mérito*).

Não se fala em decadência, por exemplo, na notificação efetivada para o responsável solidário quando já encerrado o contencioso, com crédito definitivamente constituído, que são os casos tratados no Capítulo III da Instrução Normativa RFB nº 1.862, de 2018.

Além disso, **no âmbito da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, com débito já inscrito em dívida ativa contra o contribuinte (devedor principal), há normativo sobre iniciar procedimento para imputar responsabilidade, consoante se vê na Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017, que regulamenta, no âmbito da PGFN, o procedimento administrativo de reconhecimento de responsabilidade, inclusive com fase de ampla defesa.**

Portanto, a meu ver, em ótica normativa, o lançamento de ofício do crédito tributário, na forma do art. 142 do CTN, é exclusivamente contra o contribuinte e só em relação a este haverá regra de decadência, seja pelo art. 173, I, seja pelo art. 150, §4º, do CTN. No caso concreto, o lançamento regularmente cientificado ao contribuinte resta perfectibilizado por força do art. 145 do CTN, daí tendo exsurvido, de forma hígida e tempestiva, a relação jurídica obrigacional entre o contribuinte e a Fazenda Pública, conseqüentemente nascendo o crédito, que é único, não se falando em decadência.

Doutro lado, **a imputação de responsabilidade tributária, que constitui a obrigação de responsabilidade, é exclusivamente contra o terceiro (responsável) e não se confunde com o lançamento de ofício do crédito tributário. Ela não se sujeita a prazo decadencial, por não haver essa previsão. O responsável, inclusive, não realiza o fato gerador. Somente quem realiza o fato gerador é o contribuinte. No mais, a responsabilidade é condicionada a validade do crédito tributário constituído tempestiva e regularmente contra o contribuinte. **Sujeita-se a responsabilidade ao prazo prescricional, vez que guarda lógica com a executabilidade do crédito.****

É importante entender que há um limite temporal para a imputação da solidariedade, sob pena de eternizar o assunto, o que é defeso em direito. O controle do tempo é sujeito a prazo prescricional e este só pode ser cogitado após a constituição do crédito tributário (requisito de validade da imputação de responsabilidade) exclusivamente contra o contribuinte.

Se o crédito tributário do caso concreto foi constituído contra o contribuinte e para ele não havia decadência (*requisito de validade atendido para se imputar uma norma de responsabilidade contra terceiro*), então poderia se cogitar que o prazo prescricional para imputar responsabilidade ou se contaria da constituição definitiva (*trânsito em julgado administrativo, considerando que o contribuinte impugnou o lançamento*) ou se contaria da notificação do

contribuinte, conseqüentemente, de qualquer sorte, não se tem o transcurso de qualquer prescrição quinquenal do crédito tributário, além de não se cogitar em decadência.

Logo, não há qualquer forma de desconstituir a responsabilidade solidária imputada. Por isso, deve ser restabelecida a responsabilidade e afastada a tese de decadência do lançamento contra o responsável solidário.

A decadência aplica-se ao direito de constituir o crédito tributário, e não às garantias que a lei estabelece para esse crédito. Por outras palavras, a decadência não é para os solidários.

A responsabilidade tributária passiva solidária é instrumento legal criado para garantia do crédito tributário, em prol das finalidades públicas, sendo certo que o devedor solidário pode ser levado para processo judicial, inclusive, em sede de execução fiscal, como comumente ocorre no viés do Poder Judiciário. A situação prática é até corriqueira no viés judicial e não se pode fechar os olhos (*não é incomum nos meios judiciais se verificar redirecionamentos da execução fiscal, sem se discutir qualquer hipótese de decadência do lançamento, que deveria ser conhecida de ofício pelo magistrado, caso houvesse*)³.

É certo que nosso Código Tributário não contém melhores nomenclaturas e não delimita com precisão técnica o vocábulo “responsável”, tratando-lhe em um sentido lato, de forma a se referir ao substituto, ao retentor e, inclusive, ao responsável em sentido estrito. Este último é a figura que analiso, sendo o ponto nevrálgico da abordagem.

Enquanto o contribuinte terá uma sujeição passiva sempre originária, primeira, direta, *de natureza contributiva típica de cunho obrigacional* (natureza tributária típica), sujeita a decadência; o responsável, em sentido estrito, terá uma sujeição passiva derivada, indireta, *de natureza sancionatória, com viés de garantia de cunho obrigacional* (natureza não tributária, não contributiva) é um obrigado tributário, sujeitando-se a prazo prescricional e a condição de validade para imputar uma responsabilidade é que haja um crédito notificado ao contribuinte e que não seja desconstituído contra ele.

Quem bem destacou essa diferenciação foi a Ministra Ellen Gracie, no RE 562.276, cujo voto do precedente traz as seguintes passagens em razões de decidir, que se transcreve:

“As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário.

³ Não se desconhece que, por vezes, os fatos que resultam no redirecionamento são novos, como, por exemplo, uma dissolução irregular da pessoa jurídica no curso da execução fiscal ou após o procedimento fiscal, o que justificaria não se discutir teses de decadência. Mas, há sim possibilidades outras com fatos praticados pelos responsáveis ao tempo dos fatos geradores e que não são abordados no lançamento e se incluem posteriormente (se imputa a posteriori a responsabilidade), desde que não estejam no limite prescricional (e não em limite decadencial).

(...)

Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte.

Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre o Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste.

(...)

(...)

A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora a pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio. (...)

(...)

Aliás, a referência ao responsável enquanto terceiro (...) evidencia, justamente, que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela.

Sobremais, Sua Excelência Ministra Ellen Gracie apresenta na ementa do RE 562.276 as noções sobre a regra-matriz de incidência da responsabilidade tributária, inclusive como distinta da regra-matriz de incidência tributária, veja-se:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. (...).

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, (...).

(...)

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Personne*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a

contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

(...)

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.

(grifos adicionados, **RE 562.276, Relatora ELLEN GRACIE**, Tribunal Pleno, julgado em 03-11-2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

De mais a mais, nas palavras do Ilustre ex-Conselheiro Ronnie Soares Anderson, “[a]crescente-se que a solidariedade acarreta a unidade objetiva da prestação com simultânea pluralidade subjetiva”⁴. Essa unidade objetiva da prestação ou da realização ou satisfação da prestação (do pagamento ou quitação do crédito) não se confunde com a constituição do crédito em si mesmo. A responsabilidade é posterior ao crédito (constituído) e se porta como uma garantia.

Por todas essas razões, tem-se que a data de ciência do responsável solidário não repercute na eventual decadência da relação obrigacional típica que se estabelece em plenitude quando da cientificação do contribuinte, que possui a relação pessoal e direta com o fato gerador.

Sendo assim, com razão o recorrente (Fazenda Nacional), de modo que se reconstitui a imputação da responsabilidade solidária para responsável solidário em relação aos fatos geradores, não havendo que se falar em decadência do lançamento de ofício no período, reformando-se o acórdão recorrido no particular.

Eis minha divergência apresentada.

Deixo, assim, registrado a minha declaração de voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

⁴ Acórdão nº 2202-008.510, de 11/8/2021, unânime, Relator e Presidente Ronnie Soares Anderson.