



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10735.724337/2024-51
ACÓRDÃO	9202-011.683 – CSRF/2ª TURMA
SESSÃO DE	12 de fevereiro de 2025
RECURSO	ESPECIAL DO PROCURADOR
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
INTERESSADO	EXPRESSO NOSSA SENHORA DA GLORIA LTDA

Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário

Período de apuração: 01/11/2001 a 30/11/2002

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO ESPECIAL DE DIVERGÊNCIA. CONHECIMENTO.

Deve ser conhecido o Recurso Especial de Divergência, objetivando uniformizar dissídio jurisprudencial, quando atendidos os pressupostos processuais e a norma regimental.

DECADÊNCIA. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. INDIVIDUALIZAÇÃO.

Na hipótese de atribuída responsabilidade solidária para o recolhimento do tributo, deverá o prazo decadencial ser contado de forma individualizada, em relação a cada um dos devedores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional, e no mérito, por maioria de votos, negar-lhe provimento. Vencido o conselheiro Leonam Rocha de Medeiros, que dava provimento. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Ludmila Mara Monteiro de Oliveira.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros – Relator

Assinado Digitalmente

Liziane Angelotti Meira – Presidente

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira – Redatora Designada

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Sheila Aires Cartaxo Gomes, Rodrigo Monteiro Loureiro Amorim, Marco Aurélio de Oliveira Barbosa (Substituto integral), Leonam Rocha de Medeiros, Fernanda Melo Leal, Ludmila Mara Monteiro de Oliveira, Liziane Angelotti Meira (Presidente). Ausente o Conselheiro Mauricio Nogueira Righetti, substituído pelo Conselheiro Marco Aurelio de Oliveira Barbosa. Declarou-se impedido de participar do julgamento o conselheiro Marcos Roberto da Silva.

RELATÓRIO

Cuida-se, o caso versando, de **Recurso Especial de Divergência do Procurador** (e-fls. 661/673) — com fundamento legal no inciso II do § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, estando suspenso o crédito tributário em relação a matéria admitida pela Presidência da Câmara em **despacho prévio de admissibilidade** (e-fls. 677/681) — interposto pela Fazenda Nacional, sustentado em dissídio jurisprudencial no âmbito da competência deste Egrégio Conselho, inconformado com a interpretação da legislação tributária dada pela veneranda decisão de segunda instância proferida, em sessão de 7/3/2023, pela 1ª Turma Ordinária da 2ª Câmara da 2ª Seção, que deu provimento parcial aos recursos voluntários nos autos do PAF nº 11330.000732/2007-69 para, em razão da decadência do lançamento contada individualmente para cada responsável, afastar os responsáveis solidários em relação aos débitos lançados que estariam decaídos até a competência 11/2002, inclusive, consubstanciada no **Acórdão nº 2201-010.278** (e-fls. 644/659), o qual, no ponto para rediscussão, tratou da matéria **(i) “decadência — momento da perfectibilização do lançamento — intimação do primeiro sujeito passivo (contribuinte)”**, cuja ementa do recorrido e respectivo dispositivo no essencial seguem:

EMENTA DO ACÓRDÃO RECORRIDO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/11/2001 a 31/03/2006

DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO POR DEVEDOR.

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

(...)

DISPOSITIVO: Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, dar provimento parcial aos recursos voluntários para afastar, em razão da decadência, a solidariedade em relação aos débitos lançados até a competência 11/2002, inclusive.

O acórdão recorrido foi prolatado no Processo Administrativo Fiscal – PAF nº 11330.000732/2007-69. Na sequência, naqueles autos, a União interpôs Recurso Especial para restabelecer a solidariedade afastada em razão da discussão quanto à decadência do lançamento para os responsáveis solidários até a competência 11/2002, inclusive.

Em continuidade, considerando contexto de parcela com trânsito em julgado administrativo e parcela objeto de recurso especial, a unidade preparadora abriu os presentes autos (10735.724337/2024-51), a fim de instrumentalizar o julgamento do interposto Recurso Especial da União (e-fls. 2/3; 726/727), vez que imputada e ainda discutida a solidariedade até a competência 11/2002, inclusive, debatendo-se se há, ou não, decadência do lançamento para os responsáveis solidários.

Os responsáveis solidários são as empresas: (i) Expresso Nossa Senhora da Glória Ltda, (ii) Expresso Imperador Ltda, (iii) Gardel Turismo Ltda, (iv) Jal Empreendimentos e Participações Ltda, (v) Miriam Minas Rio Automóveis e Máquinas S/A, (vi) Technoplann Corretora de Seguros Ltda, (vii) Trevo Distribuidor de Veículos Peças e Serviços Ltda, e (viii) Viação Ponte Coberta Ltda.

Foi mantido suspensa a exigibilidade até a competência 11/2002, inclusive (*período 11/2001 a 11/2002*), em relação aos responsáveis solidários, até julgamento final quanto às competências objeto do recurso.

No mais, o crédito tributário referente à NFLD 37.040.288-0 foi mantido no processo 11330-000.732/2007-69 visando a continuidade de sua cobrança administrativa e executiva no que já transitado em julgado no viés administrativo. Para o contribuinte (devedor principal) todas as competências 11/2001 a 03/2006; para os responsáveis solidários as competências 12/2002 a 03/2006.

Do Acórdão Paradigma

Objetivando demonstrar a alegada divergência jurisprudencial, o recorrente indicou como paradigma decisão da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 3ª Seção, consubstanciada no **Acórdão nº 3401-002.878, Processo nº 11817.000288/2008-08** (ementa na íntegra, e-fls. 664/667), cujo aresto contém a seguinte ementa no essencial:

Ementa do acórdão paradigma (1)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A IMPORTAÇÃO - II
Período de apuração: 01/01/2004 a 31/12/2006
(...)

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.

(...)

Do resumo processual antecedente ao recurso especial

O contencioso administrativo foi instaurado pela impugnação do contribuinte (e-fls. 251/274), que apresentou posterior aditamento (e-fls. 289/291), bem como por impugnações diversas dos responsáveis solidários (e-fls. 346/349, 364/367, 381/384, 394/397, 411/414, 428/431, 445/448), insurgindo-se todos em face do lançamento de ofício e os responsáveis solidários, cada qual, em face da específica imputação de responsabilidade solidária.

O lançamento de ofício e a imputação de responsabilidade solidária consta bem descrito em relatório e informação fiscal (e-fls. 90/94 e 246).

No que ainda importa ao debate, discute-se nos autos se houve, ou não, a decadência do lançamento em relação aos responsáveis solidários para as competências até 11/2002, inclusive.

Consta que o lançamento (NFLD DEBCAD nº 37.040.288-0) foi de contribuições devidas pela empresa à Seguridade Social, destinadas ao financiamento da aposentadoria especial prevista na Lei 8.213, art. 57, §§ 6º e 7º, com a redação dada pela Lei 9.732, que instituiu adicional de alíquotas a ser acrescido àquelas previstas pelo inciso II do art. 22 da Lei 8.212, destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, ambas incidentes sobre o total das remunerações pagas ou creditadas, no decorrer do mês, aos segurados empregados. Constatou-se que o contribuinte não recolheu o adicional de aposentadoria especial dos segurados empregados que ocupavam o cargo de pintor (com o uso de pistola), sendo que a exposição aos agentes nocivos foi confirmada pelos Laudos Técnicos de Condições Ambientais do Trabalho (LTCAT).

Houve imputação de responsabilidade solidária em razão da constatação de grupo econômico. Aplicou-se o art. 30, IX, da Lei nº 8.212.

Originariamente o lançamento contemplava fatos geradores relativos ao período de 05/2001 a 03/2006, sendo que o lançamento foi considerado, pela fiscalização, efetivado com a data da ciência do contribuinte principal. Afirma a auditoria não ser necessário notificar os responsáveis solidários para fins de decadência (e-fl. 246), mas tão somente para ciência da imputação de responsabilidade, ocasião em que poderia se defender, porém sem se falar em decadência. A data de intimação do devedor principal perfectibilizaria a constituição plena do crédito tributário.

O contribuinte (devedor principal) foi notificado em 23/11/2006.

Em decisão colegiada de primeira instância, a Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ), conforme Acórdão nº 12-21.318 – 13ª Turma da DRJ/RJOI (e-fls. 462/476), decidiu, em resumo, por unanimidade de votos, julgar procedente em parte o lançamento, excluindo do lançamento, por decadência, aferida a partir da notificação do contribuinte (devedor principal), as competências até 10/2001, inclusive. Aplicou-se a Súmula Vinculante nº 8, do STF, no sentido de que, para fins de crédito tributário previdenciário, o prazo decadencial é quinquenal (CTN) e não decenal.

Assentou-se em primeira instância que a decadência se conta a partir do devedor principal, sem levar em consideração os responsáveis solidários imputados.

A DRJ consigna: *“trata-se de exigência relativa ao período de 05/2001 a 03/200[6], sendo que o lançamento foi realizado apenas em 23/11/2006, data da ciência do contribuinte principal. Embora o caso deste lançamento se enquadre na hipótese de responsabilidade solidária com fundamento no artigo 30, IX da Lei 8212/91, sendo obrigatória a intimação para apresentação de defesa de todos os partícipes do grupo econômico, é certo que os atributos de certeza, liquidez e publicidade, necessários à eficácia do lançamento, encontram-se presentes já desde a primeira intimação realizada. (...). (...), considerando a data da ciência da NFLD pelo primeiro coobrigado como o momento da perfeição do lançamento, e marco da contagem do prazo decadencial, bem como considerando que a contagem deste opera-se a partir da ocorrência do fato gerador, verificamos que as competências anteriores a 11/2001, ou seja, aquelas que contém fatos geradores ocorridos há mais de cinco anos estão decadentes. Sendo assim, devem ser excluídas do presente lançamento as competências até 10/2001, inclusive, (...).”*

Após interposição dos recursos voluntários pelo sujeito passivo e responsáveis solidários (e-fls. 525/535, 547/561, 574/585), sobreveio o acórdão recorrido do colegiado de segunda instância no CARF, anteriormente relatado quanto ao seu resultado, ementa e dispositivo, no essencial, objeto do recurso especial de divergência ora em análise, que, em suma, vai assentar que a decadência do lançamento se afere a cada sujeito passivo, em separado, divergindo da tese firmada na DRJ, na qual bastaria se contar o lustro decadencial a partir da notificação do sujeito passivo principal (contribuinte).

Do contexto da análise de Admissão Prévia

Em exercício de competência inicial em relação a admissão prévia, a Presidência da 2ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF admitiu o recurso especial para a matéria preambularmente destacada com o paradigma preteritamente citado, assim estando indicada a matéria para rediscussão e o precedente quanto a correta interpretação da legislação tributária.

A referida autoridade considera, em princípio, para o que foi admitido, ter sido demonstrado o dissídio jurisprudencial entre julgados.

Na sequência, determinou-se o seguimento, inclusive com a apresentação de contrarrazões pela parte interessada.

Doravante, competirá a este Colegiado decidir, em definitivo, pelo conhecimento, ou não do recurso, na forma regimental, para a matéria admitida, quando do voto.

Todavia, registro que a admissão foi parcial, uma vez que a matéria “*decadência – pagamento apto a atrair a aplicação do art. 150, § 4º, do CTN*” não foi admitido.

Não houve interposição de agravo.

Do pedido de reforma e síntese da tese recursal admitida

O recorrente requer que seja conhecido o seu recurso e, no mérito, que seja dado provimento para reformar o acórdão recorrido e restabelecer o lançamento no que foi afastado pela Turma Ordinária do CARF, isto é, restabelecendo o lançamento em relação aos responsáveis solidários para as rubricas de 11/2001, inclusive, a 11/2002, inclusive.

Em recurso especial de divergência, com lastro no paradigma informado alhures, o recorrente pretende rediscutir a matéria (i) “**decadência – momento da perfectibilização do lançamento – intimação do primeiro sujeito passivo (contribuinte)**”.

Argumenta, em apertadíssima síntese, que há equívoco na interpretação da legislação tributária, pois a intimação do contribuinte sujeito passivo principal (notificado em 23/11/2006) é suficiente para constituição do crédito tributário, não sendo a data de intimação dos responsáveis solidários fato e momento para contagem da decadência quanto à constituição do crédito tributário em si.

Sustenta que contra os devedores solidários incide somente discussão quanto à prescrição, não havendo incidência de decadência, a qual se refere ao sujeito passivo principal. Aduz que essa é exatamente a razão de pacífica jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ) no sentido de que o Fisco pode promover o redirecionamento da execução fiscal contra responsáveis solidários (*por exemplo, administradores*) até cinco anos após a citação da pessoa jurídica.

Argumenta que da mesma forma que a citação da pessoa jurídica interrompe a prescrição em relação aos devedores solidários, a citação de um deles também interrompe a prescrição em relação aos demais. Na sequência, pondera que essa lógica se transporta para o instituto da decadência no direito tributário.

Em sequência, pondera também que nas execuções fiscais há o redirecionamento que comumente ocorre quando já ultrapassado em muito o prazo decadencial previsto para o lançamento do crédito em relação ao contribuinte. Nestes casos, o responsável solidário é chamado para a execução e aceito o redirecionamento sem quaisquer teses de decadência, pois essa não atinge os devedores solidários, mas somente o contribuinte (sujeito passivo principal).

Assevera, ainda, que os institutos jurídicos da “responsabilidade” e da “solidariedade” são modalidades de garantia do crédito tributário, e sobre as garantias não incide decadência, mas apenas sobre o crédito em si. Cita o art. 144, § 1º, do CTN, para corroborar a natureza de garantia.

Com base no art. 108, I, do CTN, que autoriza o uso da analogia em situação de ausência de disposição legislativa expressa sobre determinado ponto da legislação tributária, invoca a inteligência, para uso na lógica do instituto da decadência, do disposto no art. 125, III, CTN, e do art. 204, § 1º, do Código Civil.

Das contrarrazões

Não houve contrarrazões, apesar de intimações (e-fls. 685/721 e 726/727).

Encaminhamento para julgamento

Os autos foram sorteados e seguem com este relator para o julgamento.

É o que importa relatar.

Passo a devida fundamentação, primeiramente, analisando o juízo de admissibilidade para conhecer ou não do recurso no que foi previamente admitido e, se superado este, enfrentar o juízo de mérito para, posteriormente, finalizar com o dispositivo.

VOTO VENCIDO

Conselheiro **Leonam Rocha de Medeiros**, Relator.

Da análise do conhecimento

O recurso especial de divergência da Fazenda Nacional, para reforma do **Acórdão CARF nº 2201-010.278**, tem por finalidade hodierna discutir a matéria seguinte com o seu respectivo paradigma:

(i) Matéria: “Decadência — momento da perfectibilização do lançamento — intimação do primeiro sujeito passivo (contribuinte)”

(i) Paradigma (1): Acórdão 3401-002.878

O exame de admissibilidade exercido pela Presidência da Câmara foi prévio, competindo a este Colegiado a análise acurada e definitiva quanto ao conhecimento, ou não, do recurso especial de divergência interposto.

O Decreto nº 70.235, de 1972, com força de lei ordinária, por recepção constitucional com referido *status*, normatiza em seu art. 37 que “[o] julgamento no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais far-se-á conforme dispuser o regimento interno. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).”

Neste sentido, importa observar o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (RICARF).

Dito isso, passo para a específica análise.

O Recurso Especial de Divergência, para a matéria e precedente previamente admitidos, a meu aviso, na análise definitiva de conhecimento que ora exerço e submeto ao Colegiado, atende a todos os pressupostos de admissibilidade intrínsecos, relativos ao direito de recorrer, e extrínsecos, relativos ao exercício deste direito, sendo caso de conhecê-lo.

Quanto aos pressupostos extrínsecos, observo que o recurso se apresenta tempestivo, como indicado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara, que adoto em plenitude como integrativo (§ 1º do art. 50 da Lei nº 9.784, de 1999, com aplicação subsidiária na forma do art. 69), tendo respeitado o prazo de 15 (quinze) dias, na forma exigida no § 2º do art. 37 do Decreto nº 70.235, de 1972, que dispõe sobre o Processo Administrativo Fiscal, bem como resta adequada a representação processual.

Outrossim, observo o atendimento dos requisitos regimentais.

Em relação a divergência jurisprudencial, ela restou demonstrada, conforme bem destacado no despacho de admissibilidade da Presidência da Câmara.

Os casos fáticos-jurídicos discutem norma geral de direito tributário relacionada com o instituto da decadência e tratam sobre a contagem do prazo ou aplicação do mencionado instituto em relação ao responsável solidário imputado.

Em ambos os casos, acórdão recorrido e acórdão paradigma, tem-se a abordagem do instituto da decadência em relação aos responsáveis solidários e consta que o contribuinte (devedor principal) foi notificado no quinquênio legal.

Ocorre que, o Colegiado recorrido entendeu que o prazo decadencial é aplicado para o responsável solidário de forma segregada e particular e, assim, deve ser aferido individualmente em relação a cada responsável solidário, ressaltando que a constituição do lançamento só se aperfeiçoa para cada um deles com a respectiva ciência particularizada. Por sua vez, na Turma paradigmática se entendeu que, estando o contribuinte (devedor principal) regularmente notificado do lançamento de ofício, não cabe a declaração de decadência do lançamento em relação aos responsáveis solidários, posteriormente notificados, pois a decadência é aferida exclusivamente sob a ótica do contribuinte (devedor principal).

As teses jurídicas, portanto, são antagônicas e o conjunto fático se equivale. O recorrente consegue demonstrar o prequestionamento e as divergências são perceptíveis.

Por conseguinte, reconheço o dissenso jurisprudencial para conhecer do recurso especial de divergência.

Mérito

Quanto ao juízo de mérito, relacionado a alegada divergência jurisprudencial, passo a específica apreciação.

- “Decadência — momento da perfectibilização do lançamento — intimação do primeiro sujeito passivo (contribuinte)”

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 aos responsáveis solidários e para fatos geradores compreendidos entre 11/2001 a 11/2002, inclusive.

Consta, outrossim, como incontroverso que as empresas solidárias foram notificadas da imputação de responsabilidade e lançamento em 10/12/2007.

É incontroverso que o contribuinte (devedor principal) foi notificado em 23/11/2006 e não se sujeitou a declaração de decadência do lançamento para os fatos geradores entre 11/2001 a 11/2002, inclusive.

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.

Na sequência o Colegiado *a quo* assentou que sendo os responsáveis solidários notificados em 10/12/2007 tem-se a decadência do lançamento em relação a cada responsável solidário notificado em referida data, para fatos geradores entre 11/2001 a 11/2002, inclusive.

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) e 9202-007.948 (de 17/06/2019). A composição hodierna da 2ª Turma é significativamente diversa dos acórdãos prolatados outrora.

Doutro lado, na intelexção 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, sobremais, 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) em 23/11/2006, devendo ser restabelecida a imputação de responsabilidade solidária de todos os responsáveis para fatos geradores entre 11/2001 a 11/2002, inclusive, ainda que os responsáveis solidários tenham sido notificados da imputação de responsabilidade em 10/12/2007. 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 dos responsáveis solidários porque eles teriam sido notificados 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). Basta ler a ementa do acórdão recorrido para extrair essa dedução. **Então, pergunta-se:**

- **Caso os correios tivessem tardado na notificação do contribuinte e a notificação dos responsáveis solidários tivesse chegado antes (se as datas referidas como incontroversas fossem trocadas; só por hipótese) os responsáveis solidários estariam obrigados 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 obviamente que 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 aos responsáveis solidários (*por exemplo, e-fls. 334/336*) é instrumentalmente diferente da destinada ao contribuinte (*e-fl. 6*) 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 irressignar 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 irressignação 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

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 regratização da responsabilidade tributária.

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 irredimir, se 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 exsurgido, 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 em 23/11/2006 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 de 23/11/2006 (*notificação do contribuinte*), conseqüentemente, de qualquer sorte, como os responsáveis solidários foram notificados em 10/12/2007, 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 os responsáveis solidários.

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 nefrágico 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.

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).

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.

(...)

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 Persone, 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 cada responsável solidário em relação aos fatos geradores entre 11/2001 a 11/2002, inclusive, não havendo que se falar em decadência do lançamento de ofício no período, reformando-se o acórdão recorrido neste particular.

De qualquer sorte, cabe consignar que os autos não devem retornar ao Colegiado recorrido, uma vez que já apreciou todas as questões dos recursos voluntários, considerando que a tese de decadência do lançamento era parcial, o que levou a Turma *a quo* a se manifestar sobre o mérito recursal em sentido amplo, analisando, portanto, todas as matérias.

Conclusão quanto ao Recurso Especial

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

Em apreciação racional da alegada divergência jurisprudencial, motivado pelas normas da legislação tributária aplicáveis à espécie, conforme relatado, analisado e por mais o que dos autos constam, em suma, conheço do recurso especial de divergência e, no mérito, dou-lhe provimento para afastar a declaração de decadência do lançamento em relação aos responsáveis solidários para as competências 11/2001 a 11/2002, inclusive, restabelecendo a imputação de solidariedade para o período mencionado.

Alfim, finalizo em sintético dispositivo.

Dispositivo

Ante o exposto, CONHEÇO do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, DOU-LHE PROVIMENTO para restabelecer a imputação de solidariedade para as competências 11/2001 a 11/2002, inclusive, afastando a declaração de decadência do lançamento em relação aos responsáveis solidários no referido período.

É como Voto.

Assinado Digitalmente

Leonam Rocha de Medeiros

VOTO VENCEDOR

Conselheira **Ludmila Mara Monteiro de Oliveira**, redatora designada.

Peço vênia ao em. Relator e aos demais pares que o acompanham para apresentar respeitosa divergência *exclusivamente* com relação ao mérito.

Cinge-se a controvérsia em delimitar como aferir o transcurso do prazo decadencial quinquenal no tocante aos responsáveis solidários. Duas são as vertentes formadas no âmbito deste: **a primeira**, exibida nos acórdãos paradigmáticos, em que considerado ser o termo *a quo* a data de cientificação do lançamento pelo sujeito passivo, independentemente do momento de notificação dos solidários; e, **a segunda**, encampada pela decisão recorrida, que impõe a aferição da decadência em apartado para cada um dos responsáveis.

Os filiados à primeira corrente sustentam que, por implicar a solidariedade em unidade de objeto com pluralidade de sujeitos, o débito seria uno. Assim, “o lançamento regularmente cientificado ao contribuinte resta perfectibilizado por força do art. 145 do CTN, daí surgindo a relação jurídica obrigacional entre o particular e a Fazenda Pública.”⁵ Com arrimo no inc. III do art. 125 do CTN, conclui-se que

⁵ **CARF**. Acórdão nº 2202-008.510. Cons. Rel. RONNIE SOARES ANDERSON, sessão de 11 ago. 2021 (unanimidade).

a data de ciência do responsável solidário não repercute na eventual decadência da relação obrigacional já estabelecida em sua plenitude quando da cientificação do contribuinte, mas sim no prazo conferido para que o solidário exerça seu direito à ampla defesa, que naquela data tem seu termo inicial.⁶

De bom alvitre pontuar que o inc. III do art. 125 do CTN, ao tratar dos efeitos da solidariedade, assevera que “a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.” Decadência e prescrição são institutos díspares;⁷ entretanto, para os defensores da corrente,

mesmo que o inciso III não mencione expressamente o instituto da decadência, é certo que também o abrange, considerando a similitude dos efeitos dos institutos da decadência e da prescrição e também o fato de o artigo 156 do CTN prever a decadência como uma das causas de extinção do crédito tributário, juntamente com o pagamento, a remissão e a prescrição, todos abarcados pelo artigo 125 do CTN.”⁸

A doutrina, corroboraria a argumentação esposada, porquanto

cuida o art. 125 dos efeitos da interrupção da prescrição nas obrigações solidárias (item III), estabelecendo que esses efeitos atingem todos os obrigados, ainda que o evento causador da interrupção tenha ocorrido em relação a um deles apenas (v. CC/2002, art. 204, §1º). Isso significa que o ato de reconhecimento da dívida (art. 174, parágrafo único, IV), feito por um dos devedores solidários, implica a interrupção da prescrição também em relação aos demais devedores solidários. Embora se fale em ‘prescrição’, o princípio informador da norma deve aplicar-se aos prazos extintivos em geral; por exemplo, no que respeita às normas sobre decadência, se o sujeito ativo notifica um dos codevedores, nos termos do art 173, parágrafo único, e, com isso, dá início ao curso da decadência do direito de lançar, esse prazo deve entender-se aplicável também em relação aos demais devedores solidários.⁹

Já para os que aderem à segunda corrente, estampada na decisão recorrida, em se tratando de responsáveis solidários,

⁶ *Idem.*

⁷ Prazo decadencial é o que precisa observar a Fazenda Pública para a constituição do crédito tributário pelo lançamento, ao passo que o prazo prescricional está atrelado à cobrança do crédito tributário definitivamente constituído.

⁸ **CARF**. Acórdão nº 9303-010.944. Cons. Rel. RODRIGO DA COSTA PÔSSAS, sessão de 10 nov. 2020 (maioria).

⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2015 [*e-book*].

a decadência deve ser aferida relativamente a cada um deles 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.¹⁰

Argumenta-se que “a relação jurídica no caso é individual, para cada sujeito passivo; se o crédito tributário somente é constituído a partir da ciência do lançamento.”¹¹ Caso o responsável solidário somente tenha tomado ciência do lançamento quanto fulminado o prazo para tanto, extinta a exigência quanto a ele.

Frisado, pelos que aderem à vertente, que a

não notificação de algum dos responsáveis por qualquer razão, por exemplo, porque não foi localizado, ou a notificação a destempo (decadência) de um deles também não interfere na higidez do lançamento em relação àqueles que foram notificados a tempo. E se é assim, o efeito da decadência em relação a algum dos responsáveis alcança apenas este, livrando-o da ação do Fisco. De outro modo, o próprio conceito de solidariedade e seus efeitos estariam sendo violados.¹²

A solidariedade passiva, por encerrar uma pluralidade de sujeitos, faz com que cada um dos codevedores solidários mantêm vínculo autônomo com o credor público, estando unidos entre si exclusivamente pelo nexos do adimplemento: o pagamento realizado por um libera os demais. (...) É justamente por conta dessas razões jurídicas que entendemos indefensável a teoria que atribui eficácia *erga omnes* aos atos constitutivos do crédito tributário nas hipóteses de solidariedade. O codevedor não pode sofrer os efeitos indiretos de um lançamento do qual não foi notificado. Desta forma, não está obrigado ao lançamento e tampouco a administração está investida de um direito subjetivo de cobrança no seu confronto.¹³

Refutando a aplicação da analogia e da interpretação extensiva, sustentam que o inc. III do art. 125 do CTN é hialino ao dispor que somente a prescrição – e não a decadência – é interrompida quando diante de situações em que configurada solidariedade. Por carência de previsão legal, portanto, estaria vedada atribuição de tal efeito quando sequer definitivamente constituída a exigência.

¹⁰ É importante ressaltar que, neste caso, a Câmara Baixa tinha declarado a decadência com relação a todos os coobrigados, exclusivamente porque a cientificação do último coobrigado ocorrera passado o prazo decadencial quinquenal. Cf. **CARF**. Acórdão nº 9202-010.093. Cons.ª Rel.ª MARIA HELENA COTTA CARDOZO, sessão de 22 nov. 2021 (unanimidade).

¹¹ **CARF**. Acórdão nº 2202-009.570. Cons.ª Rel.ª SARA MARIA DE ALMEIDA CARNEIRO SILVA, sessão de 1º fev. 2023 (voto de qualidade).

¹² **CARF**. Acórdão nº 9202-008.814. Cons.ª Rel.ª RITA ELIZA REIS DA COSTA BACCHIERI, Redator Designado PEDRO PAULO PEREIRA BARBOSA, sessão de 27 jul. 2020 (maioria).

¹³ DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010, p. 332.

Na qualidade de vogal, na Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara desta eg. Seção, já me filiei à primeira corrente, que pretende ver vencedora a Fazenda Nacional. Entretanto, em novo escrutínio, entendo estar correta a decisão recorrida, uma vez que, nos termos do art. 207 do Código Civil, “salvo disposição legal em contrário, não se aplicam à decadência as normas que impedem, suspendem ou interrompem a prescrição.”

Ao reposicionar-me, acabo por encampar o entendimento unânime desta eg. Câmara, firmado em 2021 e reafirmando no ano passado, quando ainda não integrava este colegiado. Esclareceu o Cons. MAURÍCIO EIGHETTI, no acórdão nº 9202-010.942, que

[o] tema não é novo nesta 2ª Turma, que na sessão plenária de 20/9/21 reafirmou, à unanimidade de votos, o entendimento de que o prazo decadencial deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados, interrompendo-se apenas com a sua respectiva ciência acerca da constituição do crédito tributário em seu desfavor. Confira-se a ementa do acórdão:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2010 a 31/12/2011

DEVEDOR SOLIDÁRIO. CIÊNCIA DO LANÇAMENTO. AUSÊNCIA DE PREJUÍZO. NULIDADE. INEXISTÊNCIA.

Não é nulo o lançamento cientificado ao devedor solidário por determinação do órgão de julgamento de primeira instância, uma vez que não se observou prejuízo ao seu direito de defesa, em face da abertura de prazo para impugnação.

EMPRESAS INTERPOSTAS. INCLUSÃO NO POLO PASSIVO. DESNECESSIDADE.

Cabe ao Fisco avaliar a inclusão, no polo passivo, de empresas cujos trabalhadores a elas formalmente vinculados foram caracterizados como vinculados ao sujeito passivo atuado, sendo desnecessária a intimação das empresas interpostas, quando não arroladas como devedoras solidárias.

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

Caracterizado o grupo econômico, com a inclusão no polo passivo de devedor solidário, 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. Acórdão 9202-009.875

Com efeito, adoto como minhas as razões de decidir que constaram do voto condutor do acórdão acima citado, nos termos a seguir:

Finalmente, quanto à terceira matéria suscitada – decadência – o Colegiado recorrido entendeu que a ciência do primeiro devedor, em 21/08/2015, constituiria o crédito tributário, afastando assim a decadência. A Contribuinte, por sua vez, pede a reforma do acórdão recorrido, no sentido de que a decadência seja aferida com base na intimação do sujeito passivo solidário Poli & Detini, em 07/04/2016.

(...)

Contudo, diferente tratamento deve ser atribuído ao prestador de serviços. Entendo que o instituto da responsabilidade solidária permite ao fisco efetivar o lançamento em relação a qualquer dos corresponsáveis. Entretanto, ao escolh

er efetivar o lançamento apenas em relação ao tomador do serviços inicialmente (NFLD n. 35.007.3546, anulada pelo CRPS), não ocorre interrupção da contagem do prazo decadencial em relação aos demais corresponsáveis, como no caso em relação a prestadora de serviços FIBRACOL.

(...)

Destarte, o prazo decadencial deve ser aferido individualmente, ou seja, em relação a cada um dos coobrigados, interrompendo-se apenas com a sua respectiva ciência acerca da constituição do crédito tributário em seu desfavor. Ademais, no presente caso, não mais cabe discussão sobre a norma a ser aplicada na aferição da decadência, já que que no acórdão recorrido aplicou-se a regra do art. 173, I, do CTN, sem questionamento por parte da Contribuinte.

(...)

Ainda em reforço, cumpre destacar que o artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, citado pelo recorrente, notadamente seu § 4º, não está a tratar de prazo decadencial, mas sim do início da contagem do prazo para interposição de impugnação ou recurso. É o que se infere do artigo a ele seguinte, que trata dos prazos para impugnação ou recurso.

Ora, considerar que o início da contagem do prazo para interposição de impugnação/recurso levará em conta a ciência do último coobrigado não significa dizer que o lançamento, em relação àqueles que tomaram ciência em data anterior, não se aperfeiçoou em relação aos demais.

Rogando vênias ao em. Relator e seu judicioso voto, **nego provimento ao recurso especial fazendário.**

Assinado Digitalmente

Ludmila Mara Monteiro de Oliveira