



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

Processo n° 11330.000933/2007-66
Recurso n° Especial do Procurador
Acórdão n° 9202-005.159 – 2ª Turma
Sessão de 25 de janeiro de 2017
Matéria AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - DECADÊNCIA - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado PETROBRÁS PETRÓLEO BRASILEIRO S/A E OUTRO

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL. DECADÊNCIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. COMPROVAÇÃO DE RECOLHIMENTOS DA PRESTADORA

Constatada a antecipação de pagamento parcial do tributo, o critério para aplicação da regra decadencial será o previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Nos casos de lançamento por responsabilidade solidária, cessão de mão de obra, a comprovação de existência de pagamento antecipado sobre o fato gerador lançado pode ser constatada, tanto no contribuinte original, como naquele ao qual se atribuiu a responsabilidade por solidariedade.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial da Fazenda Nacional, quanto ao critério de pagamento antecipado suficiente para atração da regra decadencial do art. 150, § 4º, do CTN. No mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, acordam em negar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento, os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, Fábio Piovesan Bozza (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD, nº 35.605.931-6, lavrado contra o contribuinte identificado em decorrência da responsabilidade solidária pelo recolhimento das contribuições supostamente não adimplidas, em razão da prestação de serviço executado pela empresa Perbras Empresa Brasileira de Perfurações Ltda (CNPJ 15.126.451/000147); e tem por finalidade apurar e constituir as contribuições previdenciárias, correspondente às contribuições dos segurados, da empresa, do financiamento concedido em razão do grau de incidência laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho (antigo SAT).

O crédito, relativo às competências 12/1997 a 12/1998, com data de consolidação em 05/09/2003, assumiu o montante de R\$ 581.941,49 (quinhentos e oitenta e um mil, novecentos e quarenta e um reais e quarenta e nove centavos).

De acordo com o Relatório da NFLD, fls. 17/20, os serviços que deram ensejo ao lançamento foram aqueles previstos no Contrato n. 110.2.055.971, quais sejam: execução dos serviços de completação simples e múltipla, avaliação, estimulação, restauração, limpeza, recuperação de revestimento, pescaria, abandono e aprofundamento de poços, descida e retirada de "liners" e outras intervenções em poços de óleo, gás e ainda em poços dos sistemas de combustão "in situ", injeção de vapor ou gás carbônico, mediante a utilização de sondas de produção terrestre e seus equipamentos auxiliares, fornecidas pela contratada, em campos petrolíferos localizados em áreas terrestres.

Assevera o fisco que a empresa contratante não comprovou o cumprimento das obrigações da empresa contratada para com a Seguridade Social, deixando de apresentar as guias de recolhimento específicas para o serviço contratado e as folhas de pagamento específicas dos segurados empregados alocados no serviço, assim, por não haver conseguido se eximir da responsabilidade solidária, nos termos da legislação vigente, deve responder pelo crédito lançado.

A autuada e solidárias apresentaram impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal Previdenciária, julgado o lançamento procedente, fls. 165/171.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

Para esclarecimento dos fatos o processo foi convertido em diligência em duas oportunidades, inicialmente para verificar as alegações da prestadora de serviços cerca do recolhimento integral dos fatos geradores ora lançados e posteriormente para cientificação dos solidários do resultado da diligência.

No Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 1226 e seguintes (e-fls. 5017), o Colegiado, I) Por unanimidade de votos, declarar a decadência até a competência 09/1998; II) Por maioria de votos, dar provimento parcial ao recurso, para que subsistam no lançamento apenas as quantias de R\$ 488,54 e R\$ 1.009,07, correspondentes às contribuições previdenciárias, em valores originários, devidas nas competências 11/1998 e 12/1998, respectivamente. Portanto, em sessão plenária de 14/4/2014, deu-se provimento ao recurso, prolatando-se o Acórdão nº 2401-003.476, assim ementado:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

DÉBITO LANÇADO POR RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DECORRENTE DE EXECUÇÃO DE SERVIÇO POR CESSÃO DE MÃO DE OBRA. DESNECESSIDADE DE FISCALIZAÇÃO PRÉVIA NO CONSTRUTOR.

A falta de apresentação pelo contratante dos documentos necessários à elisão da responsabilidade solidária, autorizam o Fisco a lançar as contribuições independentemente de fiscalização prévia na empresa prestadora.

FALTA DE PROVA REGULAR E FORMALIZADA DAS REMUNERAÇÕES PAGAS AOS EMPREGADOS DE EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO POR CESSÃO DE MÃO DE OBRA. POSSIBILIDADE DE ARBITRAMENTO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.

Para as competências até 01/1999, abre-se ao fisco a possibilidade de arbitrar as contribuições previdenciárias devidas, quando a empresa tomadora deixa de apresentar prova regular e formalizada das remunerações pagas pela empresa que lhe prestou serviço mediante cessão de mão-de-obra.

ARBITRAMENTO. POSSIBILIDADE DO SUJEITO PASSIVO FAZER PROVA EM CONTRÁRIO. REVISÃO DO LANÇAMENTO.

Se o sujeito passivo, valendo-se da prerrogativa de fazer prova em contrário, consegue demonstrar que os valores obtidos por arbitramento são superiores aos efetivamente devidos, é cabível a revisão do lançamento.

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

LANÇAMENTO QUE CONTEMPLA A DESCRIÇÃO DOS FATOS GERADORES, A QUANTIFICAÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL E OS FUNDAMENTOS LEGAIS DO DÉBITO. INEXISTÊNCIA DE CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA OU DE FALTA DE MOTIVAÇÃO.

O fisco, ao narrar os fatos geradores e as circunstâncias de sua ocorrência, a base tributável e a fundamentação legal do lançamento, fornece ao sujeito passivo todos os elementos necessários ao exercício da ampla defesa, não havendo o que se falar em prejuízo ao direito de defesa ou falta de motivação do ato, mormente quando os termos da impugnação permitem concluir que houve a perfeita compreensão do lançamento pelo atuado.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/1998

PRAZO DECADENCIAL. PAGAMENTO ANTECIPADO. CONTAGEM A PARTIR DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR

Constatando-se a antecipação de pagamento parcial do tributo aplica-se, para fins de contagem do prazo decadencial, o critério

previsto no § 4.º do art. 150 do CTN, ou seja, cinco anos contados da ocorrência do fato gerador.

Recurso Voluntário Provido em Parte.

O processo foi encaminhado, para ciência da Fazenda Nacional, em 21/5/2014, para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 20/6/2014, Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido a fim de afastar integralmente a decadência.

Ao Recurso Especial foi dado seguimento, conforme o Despacho 2400-632/2014, e-fls. 5176, de 20/8/2014. A recorrente traz como alegações, que:

- Afirma que, para o fim de perquirir a extinção do crédito tributário pela decadência, os paradigmas entenderam que a intimação do primeiro devedor afastou o prazo decadencial para todos os devedores, inclusive os solidários.
- Observa que a decisão recorrida, em sentido oposto, considerou decaído o crédito tributário em relação aos devedores solidários, mesmo tendo sido realizada a ciência do primeiro devedor corresponsável.
- Destaca para acatar sua tese:
 1. Em diligencia realizada em face da empresa PERBRAS EMPRESA BRASILEIRA DE PERFURAÇÕES LTDA., foram requisitadas as informações necessárias, consubstanciadas pela documentação pertinente, para que pudesse ser respondida definitivamente se as Guias de Pagamento Previdenciárias — GPS — acostadas ao processo 11330.000993/2007 -66 seriam suficientes para quitar as contribuições relativas a todos os contratos executados para a empresa PETROBRAS S.A., **no período que compreende as competências 10/1998 a 12/1998.** (...)
 2. 10. Donde conclui-se que os valores pagos em GRPS são suficientes para quitar_ **TOTALMENTE** as contribuições previdenciárias e de terceiros devidas na competência 10/1998 e as contribuições de terceiros nas competências 11/1998 e 12/1998. Porém, quitam parcialmente as contribuições previdenciárias devidas nas competências 11/1998 e 12/1998, restando um passivo a pagar, em valores originários da época, que montam a importância de R\$ 488,54 em 11/1998 e R\$ 1.009,07 em 12/1998.”
- Logo, não houve qualquer manifestação do Fisco quanto ao período de apuração 09/1998. Noutros termos, não houve constatação, por parte da Fiscalização, de que a empresa tomadora, fez a comprovação dos recolhimentos exigidos para se afastar a responsabilidade solidária em relação à competência 09/1998, razão pela qual, diante da ausência de benefício de ordem, pode a União cobrar o tributo de

qualquer um dos devedores. Isso é o que dispunha, à época dos fatos geradores, o art. 31 da Lei nº 8.212, de 1991:

- Em relação ao aproveitamento da decadência em relação aos coobrigados descreve que a notificação do primeiro coobrigado aproveita aos demais, razão pela qual esse deve ser o marco para apuração de período decadente, se existir.
- Além disso, o acórdão recorrido baseando-se na tese de que o termo ad quem do prazo decadencial seria a data de intimação do lançamento do último coobrigado, não solicitou à fiscalização que se pronunciasse quanto à comprovação de pagamento da competência 09/1998.
- Não havendo comprovação de pagamento, cujo ônus da prova cabia ao contribuinte por ser argumento que lhe seria favorável por ocasionar, ao menos parcialmente, a extinção do feito (fato extintivo), não caberia a incidência do disposto no § 4º do art. 150 do CTN e sim da prescrição contida no art. 173, inciso I, do mesmo diploma legal.
- Note-se, nesses termos, que a eventual comprovação de recolhimento das contribuições devidas quanto a determinada competência não aproveita às demais, não tendo o condão de fazer incidir para todos os períodos de apuração objetos do lançamento o art. 150, § 4º do CTN. Vale dizer: para a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, deve-se analisar cada competência individualmente considerada.
- Não suficiente, o presente feito trata de NFLD lavrada contra o contribuinte em decorrência da responsabilidade solidária pelo recolhimento da contribuição não adimplida, em razão da prestação de serviço executado pela empresa Perbras Empresa Brasileira de Perfurações Ltda.. Assim, também sob essa ótica a comprovação do pagamento estaria a cargo do sujeito passivo do lançamento, uma vez que, para elidir a responsabilidade solidária, seria necessária a demonstração de que houve o “recolhimento prévio das contribuições incidentes sobre a remuneração dos segurados incluída em nota fiscal ou fatura correspondente aos serviços executados, quando da quitação da referida nota fiscal ou fatura”, conforme prescrição do art. 31, § 3º, da Lei nº 8.212/91, com a redação vigente à época dos fatos geradores.
- Nesse contexto, seria imperativo o afastamento da incidência do disposto no § 4º do art. 150 do CTN para a contagem do prazo decadencial relativamente à competência 09/1998, devendo ser aplicado em seu lugar o art. 173 do CTN.

Cientificado do Acórdão nº 2401-003.476, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 25/11/2014, a solidária Petróleo Brasileiro s/a - Petrobrás, conforme informação, fls. 5189, apresentou, tempestivamente em 26/11/2014, contrarrazões em que alega:

- Inexistir nos autos o fundamento da responsabilidade solidária, apenas apontando a legislação de forma genérica razão pela qual requer a nulidade da autuação;

- Considerando a data da autuação em outubro de 2003, os créditos anteriores a outubro de 1998 encontram-se decadentes .
- Em relação a solidariedade, argumenta que inaplicável antes que se verifique a existência do débito no prestador de serviços, responsável originário, para só então ser atribuída ao solidário.
- Requer ao fim o cancelamento da NFLD, tendo em vista a nulidade apontada. Posteriormente, pede o não conhecimento e ao final que se negue provimento ao recurso, extinguindo integralmente o lançamento.

Também cientificado do Acórdão nº 2401-003.476, do Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade do Recurso Especial, em 25/11/2014, o contribuinte originário Petróleo Brasileiro s/a - Petrobrás, conforme informação, fls5259, apresentou, tempestivamente em 09/12/2014, contrarrazões em que alega o não conhecimento do recurso, por veicular teses já superada pela CSRF, bem como adota paradigmas desprovidos de similitude fática. Assim manifesta-se:

Quanto ao conhecimento:

- ✓ **o entendimento externado em sede do Acórdão nº 2302001.179** quanto ao termo final do prazo decadencial, uma vez verificada a solidariedade, **está superado pela mais recente jurisprudência dessa c. CSRF acerca da matéria;** e
- ✓ **o Acórdão nº 205-01.497 trata de hipótese que não se coaduna com o caso concreto**, pois naqueles autos não houve comprovação de pagamento parcial, ao passo que, no feito vertente, o acórdão recorrido expressamente consigna, com lastro no farto manancial probatório oportunamente apresentado, *a existência de guias de recolhimento para todo o período lançado, conforme documentos colacionados às fls. 2.535 e segs.*, tal como asseverado à fl. 5.144, **diante do que não se verifica similitude entre as premissas fáticas que nortearam cada um dos julgados confrontados, não havendo como cogitar, portanto, da aventada divergência**, tudo conforme será detidamente exposto em tópico próprio.

Quanto ao mérito:

3.8. Assim, **considerando (i) que as contribuições sociais em abordagem se sujeitam ao lançamento por homologação** – modalidade em que o sujeito passivo pratica uma série de atos, culminando com a antecipação do pagamento do tributo, limitando-se o ente fazendário a exercer o controle dos expedientes adotados pelo contribuinte, chancelando-os expressa ou tacitamente –, bem como **(ii) a confirmação de que foram constatados recolhimentos em todo o período autuado, inclusive para a propalada competência de 09/1998, verifica-se que o prazo decadencial aplicável está disciplinado no artigo 150, §4º do CTN**, a seguir transcrito para melhor análise:

3.16. Aplicando estas considerações às hipóteses em que verificada **responsabilidade tributária por solidariedade** – configurada na medida em que houver *duas ou mais as pessoas devendo in solido, isto é, cada uma responsável pela dívida toda*⁸ –, **conclui-se que o lançamento somente estará perfeito e acabado, mostrando-se, pois, amplamente apto a produzir os efeitos que lhe são próprios, quando todos os sujeitos passivos tenham sido regularmente notificados do conteúdo da obrigação tributária que lhes é impingida.**

3.17. Em outros termos, **não basta a notificação de um dos coobrigados para que o lançamento alcance o inteiro teor da sua juridicidade, uma vez constatado que o crédito tributário é único.**

3.28. Trazendo estas considerações para o caso concreto, impende repisar, preliminarmente, a aplicabilidade, à espécie, dos ditames contidos no art. 150, §4º do CTN, na medida em que, como corretamente destacado no bojo do voto condutor do r. Acórdão recorrido, *verifica-se a existência de guias de recolhimento para todo o período lançado, conforme documentos colacionados às fls. 2.535 e segs.*, vindo à tona a verdadeira imprudência da Recorrente – quer crer a Recorrida que por descuido, e não por má-fé! – ao cogitar, à fl. 5.162, que inexistiria, na espécie, comprovação de pagamento (grifamos).

3.29. Isto posto, e considerando, ademais, que a ora Recorrida somente foi notificada da NFLD que deu origem ao presente feito administrativo **em 22 de outubro de 2003** – data a ser considerada como termo final do prazo decadencial sob análise, pouco importando ter havido prévia notificação de outro codevedor, em vista de tudo o quanto acima explanado –, **verifica-se que já quedavam fulminados pela decadência os créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores a setembro de 1998 inclusive, com o consequente perecimento do direito de o ente fazendário promover qualquer lançamento suplementar nessa seara.**

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

O Recurso Especial de divergência apresentando pelo sujeito passivo é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 5167.

Quanto ao questionamento por parte da responsável solidária Petrobrás, embora tenha pedido o não conhecimento, não foi apresentado qualquer argumento para demonstrar os motivos pelos quais estaria incorreta a admissibilidade do recurso em sede de contrarrazões, razão pela qual entendo não existir o que apreciar a respeito.

Já com relação ao recurso do responsável originário (PERBRAS), prestador de serviços, passo a apreciar as questões de não conhecimento. Quanto a questões fáticas diversas, fato que ensejaria o não cumprimento dos requisitos para conhecimento do recurso, entendo que não existem motivos para seu acatamento. Duas foram as teses trazidas para reapreciação: primeiro, qual a data a ser considerada para efeitos de apuração do período decadente: data da cientificação do primeiro ou data de cientificação do último autuado.

Quanto a este ponto, entendo que o primeiro paradigma, em sua própria ementa deixa claro a tese tratada no acórdão, demonstrando a divergência em relação ao momento da contagem do prazo com interpretações distintas pelos colegiados.

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/1998 a 30/04/1998

Ementa: CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. TERMO AD QUEM. NOTIFICAÇÃO DO PRIMEIRO CORESPONSÁVEL.

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 consequentemente 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. 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 consequente 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, dessorse 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.

Quanto a questão de tratar-se de tese superada, entendo de forma diversa do sujeito passivo. A tese superada que enseja o não conhecimento, diz respeito as questões tratadas no RICARF, art. 67. O fato da CSRF ter se posicionado de forma diversa da tese trazida no paradigma, não o invalida, salvo: a edição de súmula do CARF, ou mesmo de reforma do acórdão paradigmático, o que não é o caso do presente processo.

Em relação ao segundo paradigma apresentado, 205-01.497, o recorrente alega tratar-se da demarcação do termo *a quo* para fins de contagem do lapso decadencial, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação. Neste ponto, argumenta que a ausência de similitude repousa no fato de que no paradigma não houve pagamento antecipado, ao passo que no recorrido encontra-se expressamente consignado o recolhimento parcial.

DECADÊNCIA.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91. Tratando-se de tributo sujeito ao lançamento por homologação, que é o caso das contribuições previdenciárias, devem ser observadas as regras do Código Tributário Nacional - CTN. Assim, não comprovado nos autos o pagamento parcial, aplica-se o artigo 173, I.

Ao contrário do alegado no Acórdão de Recurso Voluntário, fls. 924, o Colegiado, por unanimidade de votos, acordaram em dar provimento parcial no que diz respeito a decadência, pautados na regra do art. 173, I do CTN, excluindo as contribuições até a competência 12/1999, inclusive. A tese adotado pelo acórdão condutor foi no seguinte sentido:

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

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

admitidos pelo contribuinte. Afinal, não se homologa, não se confirma o que não existiu. Assim, mesmo estando obrigados à reproduzir as decisões definitivas de mérito do STJ, por conta da alteração do Regimento do CARF pela Portaria 586 de 26/12/2010, manteremos nossa posição quanto a esse aspecto, uma vez que a decisão daquele Tribunal Superior não esclarece a dúvida quanto à abrangência do pagamento antecipado.

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

“Art. 173 O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;”

*Da leitura do dispositivo, extraímos que este define o **dies a quo** do prazo decadencial como o “primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”. Mas ainda precisamos definir a partir de quando o lançamento pode ser efetuado. No Resp 973.933SC, o STJ entendeu que o lançamento poderia ser efetuado a partir da ocorrência do fato gerador, mas não partilhamos desse entendimento. Aqui tratamos de lançamento de ofício e sabemos que este só pode ser realizado após a constatação da omissão do contribuinte em relação ao seu dever de calcular o montante do tributo a ser antecipado e realizar o pagamento. Seria possível, no dia seguinte ao fato gerador, a fiscalização efetuar lançamento de ofício, com aplicação de penalidades, sabendo que o contribuinte ainda dispõe de prazo legal para efetuar o pagamento? Evidentemente que não, pois, insistimos, o lançamento de ofício só pode ser realizado após transcorrido o prazo para o contribuinte efetuar o pagamento. Não pode passar sem ser notado que para fatos geradores ocorridos no último mês do ano essa circunstância pode ser relevante. No caso das contribuições regidas pela Lei 8.212/91, por exemplo, o prazo para pagamento, desde outubro de 2008 conforme estabelecido pela Lei 11.933/2009, é o 20º dia do mês subsequente ao da competência. Logo, os fatos geradores ocorridos em dezembro de 20XX ensejam crédito tributário que deve ser adimplido em janeiro de 20(XX+1), o que resulta em considerar que o lançamento somente poderia ser realizado em 20(XX+1) e o **dies a quo** da decadência somente ocorre no primeiro dia de janeiro de 20(XX+2). Não obstante nossa posição sobre os fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, deixamos de aplicá-la a partir de janeiro de 2011 em virtude do conteúdo do art. 62A do Regimento deste CARF que obriga a todos os Conselheiros a reproduzir as decisões definitivas de mérito proferidas pelo STJ julgados na sistemática do art. 543C.*

*Assim, mesmo para fatos geradores ocorridos em dezembro de cada ano, consideraremos o **dies a quo** em primeiro de janeiro do ano subsequente, no caso de aplicação do art. 173, inciso I.*

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

Assim, entendo correto o despacho de admissibilidade, em situações fáticas similares os colegiados aplicaram interpretações diversar, razão pela qual passo a apreciar o mérito.

Já com relação a tese de momentos distintos para declaração da decadência, qual seja, em relação ao devedor principal e ao solidário notificado, ressalta-se que essa questão não foi objeto de apreciação no acórdão recorrido. Senão vejamos a questão trazida pela procuradoria:

Ocorre que, para o fim de perquirir a extinção do crédito tributário pela decadência, os paradigmas entenderam que a intimação do primeiro devedor afastou o prazo decadencial para todos os devedores, inclusive os solidários. Portanto, em sentido diametralmente oposto ao adotado decisão recorrida, tendo em vista que esta considerou decaído o crédito tributário em relação aos devedores solidários, mesmo tendo sido realizada a ciência do primeiro devedor corresponsável.

Cumpre assentar inclusive que o voto condutor do acórdão nº 2302001.179, afirmou expressamente que a constituição do crédito pode ocorrer tanto no prestador como no tomador de serviços. Tese essa defendida neste recurso, pois no presente caso, deve-se adotar, para todos coobrigados, como marco temporal final da contagem de decadência, data de ciência do lançamento pelo primeiro coobrigado, assim como ocorreu nos paradigmas.

Já no acórdão recorrido não se enfrenta a questão sobre a mesma ótica, conforme passamos a apreciar:

[...]

A jurisprudência majoritária do CARF, seguindo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, tem adotado o § 4.º do art. 150 do CTN para os casos em que há antecipação de pagamento do tributo, ou até nas situações em que não havendo a menção à ocorrência de recolhimentos, com base nos elementos constantes nos autos, seja possível se chegar a uma conclusão segura acerca da existência de pagamento antecipado.

O art. 173, I, tem sido tomado para as situações em que comprovadamente o contribuinte não tenha antecipado o

pagamento das contribuições, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação e também para os casos de aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória.

Por fim, o art. 173, II, merece adoção quando se está diante de novo lançamento lavrado em substituição ao que tenha sido anulado por vício formal.

No caso sob apreciação, verificase a existência de guias de recolhimento para todo o período lançado, conforme documentos colacionados às fls. 2.535 e segs.

Considerando que a ciência do lançamento pela última das coobrigadas deuse em 22/10/2003, devem ser excluídas pela decadência as competências de 12/1997 a 09/1998, por aplicação da regra do § 4. do art. 150 do CTN.

Ou seja, ao declarar a decadência não se manifestou, o relator, acerca da decadência em relação a todos os solidários, mas tão somente, considerando a data da notificação da Petrobrás. Note-se que no presente caso, pelos documentos constantes dos autos, ocorreu apenas a notificação da responsável solidária Petrobrás, sendo que não identifiquei o chamamento ao processo do devedor principal. Importante destacar, que o instituto da responsabilidade solidária na cessão de mão de obra, admite ao fisco a escolha de qual responsável será chamado a adimplir o dívida, mas essa escolha, no meu entender, não dá direito a escolher momentos distintos para o lançamento em relação a cada um deles.

Neste ponto, entendo que não há o que conhecer do recurso da PGFN em relação a essa matéria.

Do mérito

Após as considerações acerca do conhecimento da matéria submetida a reapreciação desse colegiado, delimita-se o objeto da lide a aplicação da regra decadencial nos casos de responsabilidade solidária, e se poderíamos considerar os recolhimentos comprovados em sede de diligência, para cancelar a aplicação da regra do art. 150, §4º do CTN.

Assim, o ponto relevante é: como deve ser aplicada a decadência em relação ao casos de responsabilidade solidária por cessão de mão de obra?

Embora tenha me manifestado em outras oportunidade no colegiado *a quo* acerca da questão em sentido diverso, ou seja, pela aplicabilidade do art. 173, I do CTN em todas as situações, entendo que a posição trazida no acórdão recorrido mostra-se mais acertada.

A responsabilidade solidária no presente caso. trata de um débito único, recolhimento de contribuições previdenciárias sobre os serviços prestados pela prestadora PREBAS para a tomadora Petrobrás em relação aos segurados colocados à sua disposição. Assim, em existindo comprovação de recolhimentos antecipados de folha de pagamento da tomadora descritos pela própria fiscalização, não há como aplicar a tese de inexistência de pagamento para aplicação do art. 173, I do CTN.

Nesse sentido, entendo que o próprio voto do relator do acórdão recorrido esclarece a motivação para aplicação da regra vertida no art. 150, §4º do CTN, ou seja, comprovação de recolhimentos por meio de guias, que embora não se referissem ao contrato

específico, demonstram cabalmente tratar-se de segurados colocados à disposição do tomador Petrobrás, ou seja, existe recolhimento sobre folha, demonstrando trata-se do mesmo fato gerador.

Quanto à competência 09/1998, embora tenha entendido a PGFN, não ter sido contemplada na diligência, razão pela qual incorreta a presunção de existência de recolhimentos, destaco que existem, nos autos, GRPS (guias de recolhimentos) para essa competência, fls. 112/113, o que nos leva a concluir pela aplicação do art. 150, §4º do CTN, inexistindo qualquer reparo a ser feito no acórdão recorrido.

Conclusão

Face o exposto, voto por CONHECER EM PARTE do Recurso Especial da Fazenda Nacional, para, no mérito NEGAR-LHE PROVIMENTO.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira.