



Ministério da Economia
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS



Processo nº 15586.000258/2008-13
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-009.411 – CSRF / 2ª Turma
Sessão de 23 de março de 2021
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COLINA VERDE CAFÉ LTDA E OUTROS

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2001 a 30/06/2004

RECURSO ESPECIAL. INTERPRETAÇÃO DIVERGENTE.
CONHECIMENTO.

É cabível o conhecimento do recurso especial quando a interpretação da regra de direito posta como fundamento da decisão recorrida diverge da interpretação dada no acórdão paradigma, presentes os demais pressupostos recursais, dentre os quais a demonstração analítica da divergência.

DECADÊNCIA. SOLIDARIEDADE. AFERIÇÃO POR DEVEDOR.

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

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento parcial para que a decadência seja aferida relativamente a cada um dos sujeitos passivos, com retorno ao colegiado de origem, para apreciação das demais questões do recurso voluntário.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

Participaram do presente julgamento os conselheiros: Mário Pereira de Pinho Filho, Ana Cecília Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, João Victor Ribeiro Aldinucci, Maurício Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Relatório

Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional em face do acórdão 2301-004.653, de recurso de ofício e voluntário, e acórdão 2301-005.511, de embargos de declaração, e que foi totalmente admitido pela Presidência da 3ª Câmara da 2ª Seção, para que

sejam rediscutidas as seguintes matérias: a) se a contagem do prazo decadencial é encerrada apenas com a notificação do último sujeito passivo; e b) possibilidade de a decadência reconhecida em favor de um sujeito passivo aproveitar os demais. Seguem as ementas das decisões, nos pontos que interessam:

Ementa do acórdão 2301-004.653, de Recurso Voluntário

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO AUSÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA.

É dever legal e constitucional da Administração Tributária proceder a notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, de modo que, no presente caso, ao deixar de notificá-los do lançamento, restou violada a garantia constitucional do devido processo legal, e por consequência, cerceado o direito de defesa dos interessados na condição de responsáveis solidários pelo crédito ora discutido. Portanto, tal vício não pode ser sanado, eis que a intimação dos responsáveis tributários quando solidários é requisito intrínseco à validade do lançamento, a qual deve ser perfectibilizada dentro do prazo decadencial, de modo que o presente não subsiste por vício que acarreta a nulidade do mesmo.

A decisão foi assim registrada:

ACORDAM os membros do Colegiado, I) Por unanimidade de votos: a) em negar provimento ao recurso de ofício, nos termos do voto do Relator; b) com a decisão sobre a contagem do prazo decadencial, em dar provimento ao recurso voluntário, nas preliminares, devido à regra decadencial expressa no § 4º, Art. 150 do CTN, nos termos do voto do(a) Relator(a); II) Por maioria de votos: a) em contar o início do prazo decadencial a partir da ciência do último coobrigado, nos termos do voto do Relator. Vencidos os Conselheiros Daniel Melo Mendes Bezerra e Cleberson Alex Friess, que votaram em contar o prazo decadencial a partir da ciência do primeiro coobrigado.

Ementa do acórdão 2301-004.738, de embargos de declaração

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. CABIMENTO EM CASO DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU DÚVIDA.

Havendo contradição entre a fundamentação e a parte do dispositiva do acórdão, os embargos de declaração devem ser acolhidos.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do Colegiado, 1) em relação ao recurso voluntário: por maioria de votos, declarar a decadência do crédito tributário. Vencidos a relatora e os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e João Bellini Júnior. Em primeira votação, foram identificadas três teses: (a) nulidade da decisão da primeira instância e intimação dos responsáveis pessoa física (b) decadência do crédito tributário e (c) exclusão do polo passivo das pessoas físicas não intimadas no momento oportuno. Em primeira votação, manifestaram-se pela tese "b" os Conselheiros Alice Grecchi, Gisa Barbosa Gambogi Neves e Amilcar Barca Teixeira Junior; pela tese "a" a relatora e os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e João Bellini Júnior; e pela tese "c" os Conselheiros Ivacir Julio de Souza e Fabio Piovesan Bozza; submetida a questão ao rito do art. 60 do Regimento Interno do CARF, foi excluída a tese "c". Em nova votação, restou vencedora a tese "b", vencida a relatora e os Conselheiros Julio Cesar Vieira Gomes e João Bellini Júnior. Designada para redigir o voto vencedor a conselheira Alice Grecchi.

Ementa do acórdão 2301005.511, de embargos de declaração

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OMISSÃO. ACOLHIMENTO.

Constatada a existência de omissão na decisão embargada, devem ser acolhidos os embargos de declaração e sanado o vício apontado, nos termos do art. 65 do Regimento

Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais RICARF. Incorre em omissão o acórdão que deixa de enfrentar recurso de ofício interposto.

RECURSO DE OFÍCIO. CONHECIMENTO. LIMITE DE ALÇADA.

Não deve ser conhecido o recurso de ofício em que o crédito tributário exonerado não atinge o limite de alçada.

A decisão foi assim registrada:

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, acolher os embargos sem efeitos infringentes para, sanando os vícios apontados no Acórdão nº 2301004.653, de 11/04/2016, não conhecer do recurso de ofício, nos termos do voto do relator.

Conforme se vê na decisão recorrida, foi lavrada Notificação Fiscal de Lançamento, NFLD 37.119.846-1, em que foram arrolados como sujeitos passivos do lançamento, na condição de contribuinte, Colina Verde Café Ltda, e, na condição de solidários, integrantes de grupo econômico de fato, com base nos arts. 124, I, e 135, ambos do CTN, e art. 30, IX, da Lei 8.212/91, as seguintes pessoas jurídicas: a) Stuhr Agropecuária Ltda, b) Stuhr Armazéns Gerais Ltda, c) A & M Comércio Exportação e Importação Ltda, d) Agrimal Armazéns Gerais, e) Zanotti Armazéns Gerais Ltda e f) Primavera Armazéns Gerais Ltda.

Entretanto, além da imputação de solidariedade a tais empresas, houve imputação de solidariedade a várias pessoas físicas (art. 135 do CTN), as quais, contudo, não foram notificadas do lançamento. Diante disso, a decisão recorrida entendeu que todo o lançamento estaria abrangido pela decadência, conforme se vê no seguinte trecho do voto:

Assim, por serem solidários, sem direito ao benefício de ordem, o direito de constituir definitivamente o crédito tributário é contado do fato gerador até a ciência do último responsável solidário, o que não ocorreu, de forma que o lançamento resta fulminado pela decadência.

Em seu recurso especial, a Fazenda Nacional basicamente alega que:

- conforme paradigmas decorrentes dos acórdãos 3401-002.878 e 2302-001.179, o crédito se perfaz com a ciência do contribuinte principal, não havendo que se pensar em decadência dos solidários se a ciência a eles se dá após o prazo de 5 (cinco) anos;
- em tese sucessiva, a Fazenda Nacional afirma que, conforme paradigma 2401-005.322, o reconhecimento da decadência em relação a um sujeito passivo não aproveita aos demais, quando estes forem notificados dentro do prazo.

Os sujeitos passivos pessoas jurídicas que integram o presente processo desde o lançamento foram intimados e foi aberto prazo para apresentação de contrarrazões. Foram apresentadas contrarrazões pela (a) Stuhr Agropecuária Ltda, b) Stuhr Armazéns Gerais Ltda e pela (c) Zanotti Armazéns Gerais Ltda. Em síntese, os sujeitos passivos afirmam que:

- o recurso especial é inadmissível, por falta de demonstração da legislação tributária que foi interpretada de forma divergente;
- o recurso especial é inadmissível, porque o acórdão paradigma 2302-001.179 foi reformado pelo acórdão 9202-003.106;
- o recurso especial é inadmissível, por falta de cotejo analítico;
- no mérito, o recurso deve ser desprovido.

Em face da dispensa, a pedido, do mandato da Conselheira Ana Paula Fernandes, os autos foram distribuídos a este Conselheiro.

É o relatório.

Fl. 4 do Acórdão n.º 9202-009.411 - CSRF/2ª Turma
Processo n.º 15586.000258/2008-13

Voto

Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci – Relator

1 Conhecimento

O recurso especial é tempestivo, visto que interposto dentro do prazo legal de quinze dias (art. 68, caput, do Regimento Interno do CARF), e foi demonstrada a existência de legislação tributária interpretada de forma divergente (art. 67, § 1º, do Regimento), de forma que deve ser conhecido.

Sobre a demonstração da legislação tributária que foi interpretada de forma divergente, o recurso especial citou expressamente os seguintes dispositivos: art. 121, II; art. 124, I e II; art. 125, III; art. 128; e art. 135, II e III; art. 142; art. 144, § 1º; art. 150, § 4º; e art. 173, I, todos do Código Tributário Nacional. A maior parte desses dispositivos foi, expressa ou implicitamente, objeto de análise pelo voto vencedor, que analisou não só o lançamento sob a ótica do art. 121, parágrafo único, II, mas também sob o enfoque dos arts. 124 e 135 e da decadência. Veja-se:

Com base nos **arts. 124 e 135 do CTN**, em fls. 342 e 343, no item 4, o fiscal apresenta a Síntese, conforme exposto nos trechos, abaixo transcritos, do referido relatório:

[...]

Inexistindo a preempção para constituição definitiva do crédito tributário, estar-se-ia autorizando que a conclusão do procedimento administrativo tributário perdurasse indefinitivamente. Nesse sentido, cabe transcrever, novamente, os brilhantes ensinamentos do Desembargador Federal Leandro Paulsen, através dos excertos dos comentários ao **artigo 173 do Código Tributário Nacional**, extraídos do Livro, "Direito Tributário Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência", 13ª edição, 2011, pag. 1262:

O seguinte trecho do voto vencedor implicitamente remete ao art. 150, § 4º, do Código, pois se refere à contagem do prazo decadencial a partir do fato gerador, e não a partir do primeiro dia útil do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado:

Assim, por serem solidários, sem direito ao benefício de ordem, o direito de constituir definitivamente o crédito tributário é contado do fato gerador até a ciência do último responsável solidário, o que não ocorreu, de forma que o lançamento resta fulminado pela decadência.

Sobre a suposta reforma do acórdão paradigma 2302-001.179 pelo acórdão 9202-003.106, incorreu tal reforma e o próprio sujeito passivo assevera que o acórdão reformado seria o de nº 2302-001.178. É importante ressaltar, nesse contexto, que o Regimento Interno deste Conselho não veda a utilização de paradigma cujo entendimento tenha sido eventualmente superado em outro processo. O que o Regimento veda é a utilização de próprio acórdão já reformado na data de interposição do recurso. Veja-se:

Art. 67. [...]

§ 15. Não servirá como paradigma o acórdão que, na data da interposição do recurso, tenha sido reformado na matéria que aproveitaria ao recorrente. (Incluído pela Portaria MF nº 39, de 2016)

Sobre a suposta inexistência de cotejo analítico, entendo por devidamente demonstrada a divergência, com a indicação dos pontos nos paradigmas que divergem da decisão recorrida. Com efeito, após transcrever o trecho do voto vencedor que afirma que, na hipótese de solidariedade, reputa-se ocorrido o lançamento com a regular notificação do último sujeito

passivo, a recorrente demonstrou, destacou e sublinhou os pontos nos paradigmas que divergem de tal interpretação.

Nesse contexto, entendo que o recurso especial da Fazenda Nacional deve ser conhecido.

2 Contagem da decadência na solidariedade passiva

Discute-se nos autos se o termo final do prazo decadencial somente se encerra com o lançamento feito ao último contribuinte solidário.

Pois bem. O CTN, em seu art. 121, parágrafo único, prevê duas espécies de sujeitos passivos: (i) o contribuinte, ou sujeito passivo direto, que tem relação pessoal com a situação que constitua o fato gerador da obrigação; e (ii) o responsável, ou sujeito passivo indireto, o qual, sem revestir a condição de contribuinte, está obrigado por expressa previsão legal. Veja-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O solidariamente obrigado é aquele que tem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou aquele expressamente designado por lei, conforme preveem os incs. I e II do art. 124 do Código. A sua ligação com o fato gerador (interesse comum) é muito mais forte do que a ligação do responsável (mera vinculação) e melhor seria designá-lo de contribuinte solidário:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Já a obrigação do responsável decorre de sua mera vinculação com o fato (art. 128 do Código). Embora se denomine o solidariamente obrigado como responsável solidário, fato é que o Código, até por sua tipologia e pela disposição de seus artigos, estabelece uma clara diferenciação entre o responsável e o solidariamente obrigado. Enquanto a solidariedade é tratada nos arts. 124 e 125, a responsabilidade é regrada em capítulo próprio e nos arts. 128 e seguintes.

Destarte, conquanto a solidariedade tenha o efeito de responsabilizar/obrigar o sujeito ao pagamento do crédito, parece inquestionável que o CTN distinguiu as figuras (a) do contribuinte, (b) do responsável e (c) do solidariamente obrigado.

Na solidariedade, portanto, duas ou mais pessoas ocupam o polo passivo da obrigação tributária, por interesse comum na situação que constitua o seu fato gerador, ou por estarem expressamente designadas por lei, e, conseqüentemente, têm o dever de recolher a totalidade do crédito, sem poderem invocar benefício de ordem. Em havendo solidariedade, é aplicável o disposto no art. 125 do CTN:

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Como se pode ver, o artigo supra mencionado não trata da decadência, mas apenas das hipóteses de pagamento, isenção ou remissão, bem como da prescrição. Em regra, tais institutos jurídicos têm efeitos sobre todos os solidários, de modo que, exemplificativamente, o pagamento efetuado por um dos coobrigados aproveita a todos.

No entanto, e como se pode imaginar, a extensão da relação jurídico-tributária a uma determinada pessoa requer a ocorrência de todos os elementos fáticos previstos em lei, ou seja, a concretização de todas as circunstâncias legais atinentes ao fato gerador, bem como as circunstâncias fáticas ou legais relativas à solidariedade. Dito de outra forma, a solidariedade pressupõe a regra matriz de incidência e a regra matriz de solidariedade, cada uma com seus pressupostos fáticos e seus sujeitos (contribuintes e solidários).

Ao constituir o crédito tributário, pelo lançamento, a autoridade administrativa tem o dever legal de verificar a ocorrência do fato gerador e identificar o sujeito passivo, conforme regra expressa do art. 142 do Código. Ou seja, o auditor fiscal deve verificar não só o fato jurídico, mas também identificar quantos são e quem são os sujeitos passivos da obrigação. Quer dizer, a não identificação de determinado sujeito passivo obviamente implica a não constituição do crédito tributário em seu desfavor, e tal constituição indubitavelmente pressupõe que o crédito seja contra ele constituído mediante notificação ou auto de infração. Outra não é a inteligência do art. 9º do Decreto 70235/72, segundo o qual a exigência do crédito tributário e a aplicação de penalidade isolada serão formalizados em autos de infração ou notificações de lançamento.

Ainda que o crédito tributário, na solidariedade, tenha a marca da unicidade, o que aqui não se questiona, é evidente e inegável que o polo passivo da obrigação tem mais de um titular, cada qual a ser devidamente notificado, nos termos do art. 142 do CTN e do art. 9º do Decreto 70235/72. A par de inexistir regra expressa no art. 125 do Código sobre a possibilidade de constituição do crédito em um só dos solidários e término da decadência com tal ato, não é razoável, por exemplo, que o devedor solidário pessoa física tenha realmente sofrido os efeitos do lançamento em 5/3/8, quando somente a COLINA VERDE CAFÉ LTDA e demais pessoas jurídicas foram realmente notificadas.

Também não entendo, nessa linha de raciocínio, que teria inexistido a constituição do crédito tributário em face dos sujeitos passivos já notificados. É inquestionável, a meu ver, que houve a prévia constituição do crédito contra a contribuinte e os solidários já autuados, ainda que alguns solidários pessoas físicas não tenham sido regularmente notificados do lançamento. Desta forma, sendo igualmente inquestionável que, na solidariedade, a totalidade do crédito pode ser exigida de qualquer contribuinte, entendo equivocada a tese adotada pelo acórdão recorrido.

Diante do que foi exposto, a decadência deve ser mensurada separadamente, para cada contribuinte notificado ou autuado. Esse mesmo posicionamento foi adotado por esta Turma, em julgamento unânime, realizado em junho de 2019:

Numero do processo: 14135.000525/2008-90

Turma: 2ª TURMA/CÂMARA SUPERIOR REC. FISCAIS

Câmara: 2ª SEÇÃO **Seção:** Câmara Superior de Recursos Fiscais

Data da sessão: Mon Jun 17 00:00:00 BRT 2019

Data da publicação: Mon Jul 01 00:00:00 BRT 2019

Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Data do fato gerador: 01/01/2001

DECADÊNCIA. RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. CIÊNCIA DO DEVEDOR PRINCIPAL. INTERRUÇÃO DO PRAZO. IMPOSSIBILIDADE. Caracterizado o grupo econômico de empresas, com a inclusão no pólo passivo de devedores solidários, a decadência deve ser aferida relativamente a cada um deles em separado, sem que a ciência do devedor principal configure causa interruptiva do prazo dos demais, por ausência de disposição legal expressa.

Numero da decisão: 9202-007.948 **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em negar-lhe provimento. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício e Relatora Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Patrícia da Silva, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri e Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em Exercício).

Nome do relator: MARIA HELENA COTTA CARDOZO

Logo, deve ser acolhida a tese recursal sucessiva, de modo que o recurso da Fazenda Nacional deve ser parcialmente provido, para que a contagem do prazo decadencial seja mensurada individualmente, o que implica o afastamento da decadência em relação a todo o lançamento e a necessidade de retorno dos autos para a Turma de origem, a fim de que sejam julgadas as demais teses recursais.

3 Conclusão

Diante do exposto, voto por conhecer e dar parcial provimento ao recurso especial da Fazenda Nacional, para que a contagem do prazo decadencial seja mensurada individualmente, de modo que os autos devem ser devolvidos à Turma de origem, a fim de que sejam julgadas as demais teses recursais.

(assinado digitalmente)

João Victor Ribeiro Aldinucci