



Ministério da Fazenda
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 15586.000277/2006-70
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.714 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 14 de setembro de 2023
Recorrente TAMEX MERCANTIL LTDA
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000, 2001

DECADÊNCIA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR INFRAÇÃO À LEI - RECONHECIMENTO PARA PARTE DOS SUJEITOS PASSIVOS

A infração à lei a que se refere o art. 135 do CTN pode ser dirigida a propósitos distintos: (i) impedir ou dificultar a constituição do crédito tributário, inclusive identificar o real contribuinte; ou (ii) impedir ou dificultar a exigência do crédito tributário. Só a do primeiro tipo exige a atribuição de responsabilidade por meio do lançamento tributário e, assim, submete-se ao prazo decadencial. Esse prazo, contudo, não deve ser considerado de forma objetiva a invalidar toda a atividade constitutiva. O reconhecimento da decadência para parte dos sujeitos passivos não macula a constituição do crédito tributário quanto aos demais.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos Recursos Especiais, e, no mérito, em dar provimento parcial ao recurso de Giucafé Exportação e Importação Ltda. para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária e em negar provimento ao recurso de Custódio Forzza Comércio e Exportação Ltda. Votaram pelas conclusões, quanto ao conhecimento e ao mérito, os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Fernando Brasil de Oliveira Pinto, e, quanto ao mérito, por fundamentos distintos, o conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto a conselheira Edeli Pereira Bessa.

(documento assinado digitalmente)

Fernando Brasil de Oliveira Pinto – Presidente em exercício

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Guilherme

Adolfo dos Santos Mendes, Luciano Bernart (suplente convocado), Maria Carolina Maldonado Mendonca Kraljevic (suplente convocada), Fernando Brasil de Oliveira Pinto (Presidente).

Relatório

Trata-se de recursos especiais interpostos por dois responsáveis tributários (CUSTÓDIO FORZZA COMÉRCIO E EXPORTAÇÃO LTDA, e GIUCAFÉ EXPORTAÇÃO E IMPORTAÇÃO LTDA), todos tempestivos, conforme despacho de fls. 32.608 e seguintes, contra a decisão proferida, por meio do Acórdão nº 1201-001.765.

Há outras peças processuais relativas a outros sujeitos passivos, mas irrelevantes para o presente julgado, razão pela qual deixamos de a eles nos referir e a relatar seu conteúdo.

O despacho de admissibilidade foi único para os referidos recursos e deu seguimento parcial apenas em relação ao tema **“Decadência do direito ao lançamento, diante da não intimação no prazo de cinco anos de todos os sujeitos passivos tributários”**, comum a ambos.

Deixamos de reproduzir a ementa do recorrido, uma vez que não trata do tema ora em litígio. No seu lugar, reproduzimos trecho do voto condutor:

Quanto às alegações de que alguns dos responsáveis tributários foram intimados somente em 2007, tem-se que a decadência, também nesse caso, não se operou, uma vez a responsabilidade ter sido atribuída com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

Para fundamentar esse entendimento, traz-se à colação as lições da Cons. Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 10196.145, de 23 de maio de 2007: (...)

Foi dado seguimento aos recursos com base no acórdão paradigma nº 2301-004.653, cuja ementa transcrevemos:

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.

Também reproduzimos o trecho do despacho que deu seguimento ao recurso quanto ao tema referido:

As Recorrentes lograram êxito na demonstração da divergência.

Enquanto o ac. recorrido decidiu que a responsabilização a que se refere o art. 135 do CTN (no caso sendo indiferente se está em conjunto ou não com o art. 124, I) pode se

dar a qualquer momento sem sofrer os efeitos da decadência seja sobre o lançamento seja sobre o próprio termo de responsabilização (este último aspecto ficou implícito no voto). No paradigma, de maneira oposta, a contagem do prazo decadencial do lançamento tem seu termo final alcançado apenas a partir da notificação ao último responsável tributário, situação em que o lançamento se torna validamente constituído. Caso a intimação do último responsável tributário se der após esgotado o prazo decadencial, o lançamento seria nulo.

Foram apresentadas contrarrazões tempestivas pela Fazenda Nacional (fls. 32.813-32.818), por meio das quais aduz que a decadência só se aplica em relação ao contribuinte. Os responsáveis estariam submetidos apenas ao prazo prescricional de cobrança, conforme, no seu entender, jurisprudência do STJ que reproduz.

É o relatório do essencial.

Voto

Conselheiro Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, Relator.

PRELIMINAR DE CONHECIMENTO

Cumpre-me destacar que, no presente feito, houve notificação dos responsáveis, mas para além do prazo decadencial aplicável segundo a legislação de regência em relação a um deles (tal fato ocorreu para Giucafé quanto à maioria dos créditos lançados), mas esse fato não comprometeu o direito de defesa, em nenhuma das fases processuais. Já, no paradigma, inexistiu a notificação de parte dos responsáveis tributários.

Nada obstante, em face do decidido em ambos os acórdãos e das razões de decidir, essa dessemelhança não comprometeu a divergência acerca da interpretação da legislação tributária aplicável. Invocaram-se os mesmos dispositivos legais acerca da decadência, assim como no tocante à atribuição de responsabilidade e proferiram-se interpretações diversas. Enquanto, no recorrido, decidiu-se pela não aferição do prazo decadencial em relação à atribuição de responsabilidade com base no art. 135, III do CTN; no paradigma, decidiu-se que essa hipótese de responsabilidade sujeita-se ao prazo decadencial e, desse modo, a expiração desse interregno para qualquer dos sujeitos passivos atinge com efeitos extintivos o próprio lançamento e o crédito por ele formalizado.

Concordo, pois, com a peça de encaminhamento e, desse modo, conheço dos recursos nos termos do despacho que lhes deu seguimento.

Todavia, cumpre-nos fazer a exata delimitação da lide. A divergência interpretativa não se aplica para o último trimestre de 2001, uma vez que, em relação a esse período, o início do prazo decadencial, tendo em vista a qualificação da multa, inicia-se em 01/01/2003. Como a última intimação foi realizada em 02/01/2007 (para Giucafé), a tese pleiteada não se aplica para as exigências relativas a esse período.

MÉRITO

Quanto ao mérito, divirjo dos dois entendimentos, os quais, apesar de chegarem a conclusões distintas, partem de um mesmo pressuposto implícito e incorreto.

Esse indevido pressuposto é considerar o lançamento e o crédito tributário decorrente de forma objetiva com uma lógica própria do mundo do ser, como se o crédito tributário fosse um objeto concreto de materialidade física e que houvesse um prazo determinado para a sua confecção por meio da atividade de lançar, sob pena de perecerem os seus insumos. Como se fosse a montagem de um objeto de madeira por meio da colagem das suas partes e a cola tivesse um prazo de validade a partir do qual perderia seus atributos químicos de aderência.

A divergência entre os dois julgados está apenas na composição desse suposto objeto. Para o recorrido, a atribuição de responsabilidade com base no art. 135, inciso III, do CTN é elemento estranho ao “crédito tributário” objetivamente considerado. Assim, uma vez constituído (ou “construído”) poderia ser distribuído ou atribuído a terceiros.

Já o paradigma considera que a mesma atribuição de responsabilidade é elemento essencial desse “objeto” e, desse modo, uma vez esgotado o prazo para a sua confecção, não poderia ser considerado que esse “objeto” (o crédito tributário) tivesse sido realmente elaborado e tal elaboração não poderia mais ser realizada por perecimento.

Ora, crédito tributário não é um objeto físico. Não está no mundo do ser e, desse modo, não pode ser analisado sob as categorias lógicas do real. Crédito tributário é um instituto jurídico pertencente à dimensão do dever-ser. Sua natureza é de relação jurídica, a qual é intersubjetiva.

O prazo para a sua constituição pertence à classe dos interregnos que visam à pacificação social e não a um intervalo de tempo que consumiria algo físico. Na nossa ordem jurídica, prevalece a máxima, inclusive e sobretudo com amparo constitucional, de que o direito “não socorre a quem dorme”, inclusive no direito penal, cujos crimes prescrevem, inclusive o homicídio doloso, com raras exceções, todas respaldadas em expressa previsão constitucional, como o crime de racismo que é imprescritível.

A prevalecer a tese defendida pela D. Procuradoria de que a atribuição de responsabilidade estaria submetida apenas ao prazo prescricional de cobrança, chegaríamos a situações absurdas como alguém que, num mesmo dia, foi diretor de uma empresa e matou uma pessoa e, sem qualquer atuação do Estado perante essa pessoa, pudesse, 25 (vinte e cinco) anos depois, ser cobrado de tributo devido pela empresa, mas não pelo homicídio que cometeu.

A questão se resolve, quando percebemos que o lançamento não corresponde a um prazo de constituição objetiva de um crédito, mas sim subjetiva. O prazo de decadência possui natureza subjetiva. Claro que, se não houver atribuição de sujeição passiva a qualquer pessoa no prazo do lançamento, nenhum crédito tributário juridicamente válido terá sido introduzido. No entanto, a notificação válida dentro do prazo decadencial constitui o crédito **perante a pessoa notificada.**

Se forem 500 (quinhentas) e apenas uma não foi devidamente notificada no prazo, o crédito não terá sido para ela constituído e a sua relação perante a Fazenda Pública terá se pacificado a seu favor, mas tal circunstância não se comunica aos demais sujeitos passivos.

Essa solução aplica-se, porém, apenas aos sujeitos passivos que devem ser notificados do lançamento e que, portanto, lhes é franqueado, em nome próprio, o pleno exercício do direito de defesa em âmbito administrativo.

No caso de responsabilidade por transferência ou por sucessão, a sujeição passiva decorre de fato estranho e posterior ao fato gerador da obrigação principal. E esse fato posterior, como as hipóteses de morte da pessoa natural (art. 131, CTN), reorganização societária (art. 132, CTN) e aquisição de fundo de comércio (art. 133, CTN) desencadeiam o conhecimento fático ou o dever de conhecimento fático da dívida. Por isso, submetem-se às regras de prescrição e não às de decadência e, mesmo assim, no caso da morte, esse dever não pode superar as forças do próprio patrimônio a que se sucede.

Pois bem, essa distinção consta da jurisprudência desse Tribunal Administrativo, inclusive do voto de Sandra Faroni, citado no acórdão recorrido. Abaixo, transcrevo trecho ilustrativo:

Nas hipóteses em que não há obrigatoriedade de efetuar o lançamento, desde logo, na pessoa do que se convencionou chamar de sujeito passivo indireto, sua posterior inclusão como co-responsáveis não se submete aos limites da decadência, mas sim da prescrição.

Nada obstante, a referida conselheira, que orientou o entendimento desse Tribunal por meio de acalentados votos, não considerava as hipóteses do art. 135 do CTN, dentre aquelas que exigiam o lançamento perante os responsáveis tributários.

E, de fato, o referido dispositivo não pode ser elencado entre aqueles que ensejam obrigatoriamente apenas hipóteses submetidas à atribuição de responsabilidade por ocasião do lançamento tributário. Abaixo, transcrevo o dispositivo:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

(...)

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A infração à lei a que se refere o *caput* pode ser dirigida a propósitos distintos: (i) impedir ou dificultar a constituição do crédito tributário, inclusive identificar o real contribuinte, como nos planejamentos tributários abusivos; (ii) impedir ou dificultar a exigência do crédito tributário, como na dissolução irregular da pessoa jurídica.

É só para a do primeiro tipo que se exige a atribuição de responsabilidade já por ocasião do lançamento e, por isso, está regulamentada no âmbito federal pela própria Receita Federal. Atualmente, a disciplina consta da Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018 (antes, vigorava a Portaria RFB nº 2.284/2010). Já a do segundo tipo pode ser atribuída, posteriormente, inclusive pela própria Procuradoria, razão pela qual está disciplinada pela Portaria PGFN nº

948/2017, que trata do Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR).

Assim, para o primeiro tipo de atribuição de responsabilidade que exige o lançamento, aplicam-se as regras de decadência; enquanto, para o segundo tipo, aplicam-se as regras de prescrição.

Reiteramos, contudo, que o reconhecimento da decadência para parte dos sujeitos passivos não macula a constituição do crédito tributário quanto aos demais. O crédito tributário só pode ser considerado inválido, se a decadência alcançou todos os coobrigados.

Conclusão

Por todo o exposto, nos limites objetivos dos períodos alcançados pela divergência jurisprudencial, voto por conhecer dos recursos especiais para, no mérito, negar provimento ao recurso de Custódio Forzza Comércio e Exportação Ltda e dar provimento parcial ao recurso de Giucafé Exportação e Importação Ltda com o fito de afastar sua responsabilidade em relação às obrigações tributárias já alcançadas, para ela, pela decadência na data da sua ciência em 02/01/2007.

(documento assinado digitalmente)

Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Declaração de Voto

Conselheira EDELI PEREIRA BESSA

Os recursos especiais dos responsáveis tributários Custódio Forzza Comércio e Exportação Ltda e Giucafé Exportação e Importação Ltda tiveram seguimento em face da divergência jurisprudencial demonstrada acerca da contagem do prazo decadencial, no seguinte contexto por eles afirmado:

Portanto, há divergência entre os acórdãos 1201-001.765 (recorrido) e 2301-004.653 (divergente) quanto a necessidade de intimar todos os responsáveis solidários (artigo 135 e 124, I do CTN) do lançamento, no prazo de cinco anos do 173, I, do CTN, e a ocorrência de decadência.

[...]

Porém, de qualquer modo, já que não houve a intimação de todos os sujeitos passivos tributários, dentro do prazo de decadencial de cinco anos, contados de modo previsto no artigo 173, I do CTN, houve a decadência.

[...]

Assim, deve prevalecer o entendimento de que se faz necessária a intimação de todos os devedores solidários, bem como, de que a decadência só está definitivamente afastada após a intimação do último coobrigado.

[...]

4. DOS PEDIDOS

Em face das razões aduzidas, REQUER-SE que seja conhecido e provido o presente Recurso Especial, a fim de reformar o acórdão recorrido, para que seja:

- decretada a decadência e afastada a totalidade do crédito tributário, uma vez que, nem todos os coobrigados foram cientificados do lançamento dentro do prazo de cinco anos estabelecido no 173, I, CTN (fato esse confessado no acórdão).

- subsidiariamente, afastada a sujeição passiva tributária da recorrente, uma vez que a simples participação em esquema organizado ou representação genérica “de fato” de empresa não implica sujeição passiva tributária sobre a totalidade das operações dessa mesma pessoa jurídica, pois se faz necessária uma relação direta do coobrigado com específicos interesses jurídicos comuns (artigo 124, I) ou com a prática de determinados atos excessivos ou violadores da lei (artigo 135 do CTN);

- por fim, caso não acolhidos os pedidos anteriores, a anulação do acórdão da DRJ, por não observar a norma especial que rege o processo administrativo fiscal federal, o Decreto 70.235/72, que, em seu artigo 31, determina que toda a extensão da defesa do contribuinte merece avaliação.

Trata-se, nestes autos, de exigência de tributos sobre o lucro e o faturamento de Tamex Mercantil Ltda (Contribuinte), nos anos-calendário 2000 e 2001, mediante arbitramento dos lucros, com imputação de multa qualificada e de responsabilidade tributária a vários sujeitos passivos. A Contribuinte foi cientificada em 14/12/2006 e os demais responsáveis tributários foram cientificados antes de 31/12/2006, com exceção de Giucafé Exportação e Importação Ltda, cientificada em 02/01/2007. A autoridade julgadora de 1ª instância, em decisão confirmada pelo Colegiado *a quo* em sede de recurso de ofício, declarou a decadência das exigências cujos fatos geradores ocorreram até novembro/2000 porque, sendo possível o lançamento no próprio ano-calendário, o prazo decadencial, nos termos do art. 173, I do CTN, teria início em 01/01/2001 e término em 31/12/2005, ao passo que a partir das exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS em dezembro/2000, e de IRPJ e CSLL no 4º trimestre/2000, para as quais o lançamento somente era possível a partir de 2001, o prazo decadencial se estenderia até 31/12/2006, evidenciando, nesta parte, a validade dos lançamentos cientificados em 14/12/2006.

Com respeito à matéria questionada em recurso especial, o Colegiado *a quo* acolheu o entendimento assim expresso no voto condutor do acórdão recorrido:

Quanto às alegações de que alguns dos responsáveis tributários foram intimados somente em 2007, tem-se que a decadência, também nesse caso, não se operou, uma vez a responsabilidade ter sido atribuída com base no artigo 135, inciso III, do CTN.

Para fundamentar esse entendimento, traz-se à colação as lições da Cons. Sandra Maria Faroni, no Acórdão nº 101-96.145, de 23 de maio de 2007:

Em caso de se aceitar que a responsabilidade tratada a partir do art. 129 do CTN constitui sujeição passiva indireta, seria de se indagar quanto à obrigatoriedade de referidas pessoas figurarem, desde o momento do lançamento, no pólo passivo, o que teria repercussão na decadência.

A resposta a essa questão, a meu ver, apenas é positiva nas seguintes hipóteses: (a) nos casos tratados no artigo 130 (em que há sub-rogação na pessoa do adquirente do imóvel que deu causa aos créditos); (b) artigo 131, I (tributos relativos a bens adquiridos ou remidos); (c) nos casos de sucessão em que, no momento da lavratura do auto de infração, o sujeito passivo direto não mais exista (por exemplo, tendo ocorrido fusão); (d) nas hipóteses previstas no art. 137 (responsabilidade por infrações). Nos demais casos, antes de ser exigido dos responsáveis, o cumprimento da obrigação deve ser exigido do sujeito passivo direto, e no caso do art. 135, a atuação com excesso de poder ou infração a lei, contrato social e estatuto é matéria de defesa, e deve ser alegada pelo sujeito passivo direto, a quem compete a prova.

Nas hipóteses em que não há obrigatoriedade de efetuar o lançamento, desde logo, na pessoa do que se convencionou chamar de sujeito passivo indireto, sua posterior inclusão como co-responsáveis não se submete aos limites da decadência, mas sim da prescrição.

A divergência jurisprudencial restou reconhecida, em exame de admissibilidade, em face do paradigma 2301-004.653, no qual outro Colegiado do CARF decretou a decadência do crédito tributário em relação a todos os sujeitos passivos, dada a invalidade do lançamento que deixou de ser cientificado a alguns dos responsáveis:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

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

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 cientificá-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**.

Recurso Voluntário Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

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. (*destacou-se*)

O voto vencedor do paradigma discorda da premissa do voto vencido de que os responsáveis não cientificados seriam administradores vinculados pelo art. 135, III do CTN, e evidencia contexto fático muito semelhante ao presente:

Estamos diante do fato de que a Colina Verde teria como sócios duas pessoas sem recursos, sem armazém para estocagem de produtos, sem sede, e os sócios da Colina Verde, que constam do contrato social, teriam outorgado poderes para diversas pessoas, algumas delas empresários da área de comercialização de café e outros produtos primários; outras, empregados de comerciantes desses produtos, sendo estas relacionadas como Responsáveis Solidárias e, foram estas que não foram devidamente cientificadas. Portanto, os fatos narrados no presente processo não tem similitude com os casos analisados pelo Parecer PGFN/CRJ/CAT nº 55/2009, ou seja dos sócios responsáveis.

A própria nobre relatora vencida traz na fundamentação do seu voto a legislação que obriga, expressamente, que todos os responsáveis sejam devidamente notificados. Desse modo, sendo a responsabilidade solidária declarada na fase dos procedimentos preparatórios da constituição do crédito tributário, revestem-se os responsáveis tributários da condição de sujeitos passivos da obrigação, nos termos do art. 121, parágrafo único, II, do CTN.

A notificação de todos é condição essencial para a validade do lançamento, restando-lhes abertas as vias administrativas para impugnar o ato, conforme determina o inciso V do art. 10 do Decreto 70.235/72 e art. 3º da Portaria RFB nº 2284, de 29 de novembro de 2010, sob pena de ofensa aos princípios da ampla defesa e contraditório e do devido processo legal.

Dito isso, constata-se que a questão posta nos autos se fixa em determinar qual o prazo para efetiva intimação da (s) contribuinte (s)/responsáveis, com o fito de se estabelecer o termo final do prazo decadencial. Nesse sentido, aliás, é de bom alvitre salientar que a lavratura da notificação fiscal/auto de infração, ou seja, a constituição do crédito tributário, dar-se-á somente com a ciência do contribuinte nas formas constantes na legislação tributária, oportunidade em que a NFLD/AI passará a produzir seus efeitos legais.

[...]

Ao deixar de intimar todos os responsáveis tributários acerca da sua condição, a Administração Tributária incorreu em vício o qual só pode ser sanado dentro do prazo decadencial. A Constituição Federal em seu artigo 5º, inciso LV, traz a garantia expressa do exercício do contraditório e da ampla defesa, tanto no processo judicial quanto no administrativo. A efetiva comunicação à parte interessada de qualquer ato do processo afigura-se imprescindível ao exercício do direito garantido constitucionalmente.

Desse modo, é dever legal e constitucional da Administração Tributária de proceder a notificação de todos os responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído, de modo que, no presente caso, ao deixar de cientificá-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.

A relatora do paradigma, assim, restou vencida em seu entendimento contrário à decadência porque os responsáveis não cientificados seriam pessoas físicas trazidas para garantia do crédito tributário lançado, na forma do art. 135, III do CTN. Prevaleceu o entendimento de que, no caso concreto, a pessoa jurídica autuada fora constituída, de fato, por diversos interessados que detinham poderes para em nome dela operar, e assim foram relacionados como responsáveis solidários. No mesmo sentido é a conclusão do Colegiado *a quo* ao apreciar a imputação feita a Giucafé Exportação e Importação Ltda, único sujeito passivo cientificado depois de 31/12/2006:

Conforme visto acima, o arrolado detinha procuração para a movimentação de conta corrente de titularidade da Tamex, por meio de sua funcionária. Além disso, a mercadoria comercializada pela Tamex era retirada de armazém de empresa do mesmo grupo: a Giucafé Armazéns Gerais Ltda., sem ter sido comprovados qualquer contrato, notas fiscais ou prestação de contas relativos aos serviços de armazenagem no ano de 2000. Relativamente a 2001, não foi comprovado o recebimento relativo aos serviços. No entanto, a saída da mercadoria era acobertada por nota fiscal da Tamex, o que pressupõe a atuação da recorrente como representante dessa pessoa jurídica.

[...]

Demais disso, o lançamento refere-se a uma pessoa jurídica utilizada para a sonegação de impostos e a recorrente foi arrolada como responsável tributária em face da participação na estrutura organizada para esse intento. Tal lançamento deu-se com base em arbitramento, tendo-se em vista a receita conhecida obtida por meio das notas fiscais e planilha de vendas e não com base em depósitos bancários de origem não comprovada.

No que tange à imputação da responsabilidade, como visto no Termo de Verificação de Infração além da capitulação pelo artigo 135, inciso III, do CTN, o autuante afirma (fl. 135):

A propósito, os dirigentes ou representantes da pessoa jurídica quando agem de forma ilícita com afronta à legislação tributária, como no caso de sonegação fiscal, são responsáveis pelos créditos tributários devidos pelo contribuinte (**responsabilidade solidária**). (grifo acrescido)

A responsabilidade solidária decorre também do artigo 124 do CTN e não simplesmente do indicado artigo 135 e, no caso dessa solidariedade, não há nenhum óbice que a responsável solidária seja uma pessoa jurídica.

Ademais, a **representação**, num sentido "lato", pode ser exercida por pessoas físicas e jurídicas, o que legitima a atribuição da responsabilidade como feita no presente caso.

Quanto ao acesso aos livros e documentos da Tamex, tem-se que os documentos em que se baseou a autuação estão nos autos, basicamente as notas fiscais, uma vez o lançamento ter sido efetuado por arbitramento. (*destaques do original*)

O dissídio jurisprudencial, assim, se circunscreve à definição da forma de contagem do prazo decadencial na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos vinculados por solidariedade, em razão da realização conjunta do fato gerador. E isto, por óbvio, apenas em relação às exigências cujo termo final se localizaria em 31/12/2006, vez que a ciência mais tardia do lançamento se verificou em 02/01/2007 e parte das exigências poderia ser formulada até 31/12/2007, pois a Contribuição ao PIS e a COFINS devidas em dezembro/2001, bem como o

IRPJ e a CSLL apurados no 4º trimestre de 2001, somente passíveis de lançamento a partir de 01/01/2002, teriam como termo inicial do prazo decadencial, na forma do art. 173, I do CTN, 01/01/2003, e o consequente término em 31/12/2007.

Estas as razões para concordar com o I. Relator e CONHECER dos recursos especiais, com vistas à definição da forma de contagem do prazo decadencial na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos vinculados por solidariedade, em razão da realização conjunta do fato gerador, e com respeito às exigências de Contribuição ao PIS e de COFINS de dezembro/2000 a novembro/2001, e de IRPJ e CSLL do 4º trimestre/2000 ao 3º trimestre/2001, que poderiam ser consideradas decaídas em face da ciência do último responsável em 02/01/2007.

Sob estes parâmetros, no mérito, esta Conselheira concorda com a conclusão do I. Relator no sentido de que a notificação válida, dentro do prazo decadencial, constitui o crédito tributário perante a pessoa notificada, ainda que outro sujeito passivo solidário seja cientificado depois do transcurso do prazo decadencial. A decadência, em tais circunstâncias, favorece apenas o sujeito passivo tardiamente cientificado, vez que, nos termos do parágrafo único do art. 124 do CTN, *a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem*, permitindo à Fazenda Nacional exigir a totalidade do crédito tributário de qualquer um dos sujeitos passivos. Ou seja, o sujeito passivo cientificado antes do transcurso do prazo decadencial poderá ser chamado a satisfazer a integralidade do crédito tributário independentemente de outro sujeito passivo solidário ser integrado à relação jurídica tributária.

Neste sentido, também, foi o entendimento que prevaleceu na reforma do paradigma pela 2ª Turma da CSRF, no Acórdão nº 9202-009.411, orientado nos seguintes termos do voto do Conselheiro João Victor Ribeiro Aldinucci, acolhido à unanimidade:

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:

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.

Como bem observado, o art. 125 do CTN cogita, apenas, que a *interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados* favoreça ou prejudique aos demais. Já o prazo decadencial permanece fluindo em face de cada sujeito passivo solidário enquanto não cientificado da exigência. Se expirado este prazo, a Fazenda Nacional não poderá dele cobrar o crédito tributário, mas a cobrança da totalidade do valor devido poderá ser exigida dos demais sujeitos passivos integrados tempestivamente ao lançamento.

Note-se que indicativos desta individualização, inicialmente referida apenas no art. 56, §§3º e 4º do Decreto nº 7.574/2011¹, estão presentes ao longo dos procedimentos para imputação de responsabilidade no âmbito dos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil, definidos na Instrução Normativa RFB nº 1.862/2018:

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.

CAPÍTULO I - DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM PROCEDIMENTO FISCAL

Seção I - Imputação de Responsabilidade na Constituição do Crédito Tributário

Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Parágrafo único. Não será exigido Termo de Distribuição de Procedimento Fiscal (TDPF) para a imputação de responsabilidade tributária.

Art. 3º Na hipótese de imputação de responsabilidade tributária, o lançamento de ofício deverá conter também:

I - a **qualificação das pessoas** físicas ou jurídicas a quem se atribua a sujeição passiva;

¹ Art. 56. A impugnação, formalizada por escrito, instruída com os documentos em que se fundamentar e apresentada em unidade da Secretaria da Receita Federal do Brasil com jurisdição sobre o domicílio tributário do sujeito passivo, bem como, remetida por via postal, no prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência, instaura a fase litigiosa do procedimento (Decreto nº 70.235, de 1972, arts. 14 e 15).

[...]

§ 3º No caso de pluralidade de sujeitos passivos, caracterizados na formalização da exigência, todos deverão ser cientificados do auto de infração ou da notificação de lançamento, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

§ 4º Na hipótese do § 3º, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.

[...]

II - a descrição dos **atos que caracterizam a responsabilidade tributária**;

III - o **enquadramento legal do vínculo** de responsabilidade decorrente dos fatos a que se refere o inciso II; e

IV - a delimitação do **montante do crédito tributário imputado ao responsável**.

Parágrafo único. O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil deverá reunir **as provas indispensáveis à comprovação da responsabilidade tributária**.

Art. 4º Todos os sujeitos passivos autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura do prazo estabelecido no inciso V do art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, para que a exigência seja cumprida ou para que cada um deles apresente impugnação.

§ 1º A impugnação a que se refere o caput poderá ter por objeto o crédito tributário e o vínculo de responsabilidade, conforme o caso.

§ 2º **O prazo para impugnação a que se refere o caput é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que cada um deles tiver sido cientificado do lançamento.**

[...]

[...]

CAPÍTULO II - DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ANTES DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA

Art. 11. A identificação de hipótese de pluralidade de sujeitos passivos decorrente de **fatos novos ou subtraídos ao conhecimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil** responsável pelo procedimento fiscal deve seguir o disposto neste Capítulo.

Art. 12. Caso o processo administrativo fiscal esteja pendente de julgamento em primeira instância, será emitido Termo de Devolução de Processo para Imputação de Responsabilidade por Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil, que será anexado ao processo.

Parágrafo único. Fica dispensada a lavratura do Termo de Devolução de Processo na hipótese de o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil identificar pluralidade de sujeitos passivos na execução do procedimento de diligência ou de perícia a que se refere o art. 18 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 13. Identificada a hipótese a que se refere o art. 11, o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil lavrará Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, **que deve conter os requisitos previstos no art. 3º**.

§ 1º O sujeito passivo responsabilizado de acordo com o disposto no caput poderá impugnar o crédito tributário lançado e o vínculo de responsabilidade constantes do Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 2º Os demais sujeitos passivos serão cientificados do termo a que se refere o caput e poderão manifestar-se exclusivamente quanto à imputação de responsabilidade nele contido no prazo de 30 (trinta) dias.

§ 3º Aplica-se à impugnação e à manifestação de inconformidade decorrentes da imputação de responsabilidade tributária de que trata este Capítulo o disposto nos arts. 16 e 17 do Decreto nº 70.235, de 1972.

Art. 14. Aplica-se o disposto neste Capítulo à imputação de responsabilidade tributária no despacho decisório em Declaração de Compensação.

CAPÍTULO III - DA IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PELO PAGAMENTO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEFINITIVAMENTE CONSTITUÍDO

Art. 15. Nos casos em que o crédito tributário definitivamente constituído não seja extinto, o Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos previamente ao encaminhamento para inscrição em dívida ativa deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária mediante Termo de Imputação de Responsabilidade Tributária, o qual observará o disposto no art. 3º.

§ 1º Considera-se definitivamente constituído o crédito tributário:

I - cujo lançamento ou despacho decisório não tiver sido contestado por impugnação ou manifestação de inconformidade, conforme os termos do art. 21 do Decreto nº 70.235, de 1972;

II - cujo lançamento ou despacho decisório tiver sido mantido ou parcialmente mantido por decisão definitiva em processo administrativo fiscal, conforme os termos do art. 42 do Decreto nº 70.235, de 1972; ou

III - proveniente de declaração do sujeito passivo com efeito de confissão de débito.

§ 2º A imputação de responsabilidade nas hipóteses a que se referem os incisos I e II do § 1º deve observar o disposto no art. 11.

§ 3º Fica vedada a imputação de responsabilidade na hipótese a que se refere o inciso II do § 1º pelos mesmos elementos de fato e de direito contidos no processo administrativo fiscal.

[...] (*destacou-se*)

A determinação de que a imputação de responsabilidade seja feita no procedimento fiscal em que identificada *hipótese de pluralidade de sujeitos passivos* e a cogitação de imputação posterior se constatados *atos novos ou subtraídos ao conhecimento do Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil responsável pelo procedimento fiscal*, evidenciam a concepção daquela imputação como elemento integrante do lançamento e a sua sujeição às regras para formalização de lançamento complementar, nos termos do Decreto nº 7.574/2011:

Art. 41. Quando, em exames posteriores, diligências ou perícias realizados no curso do processo, forem verificadas incorreções, omissões ou inexatidões, de que resultem agravamento da exigência inicial, inovação ou alteração da fundamentação legal da exigência, será efetuado lançamento complementar por meio da lavratura de auto de infração complementar ou de emissão de notificação de lançamento complementar, específicos em relação à matéria modificada (Decreto nº 70.235, de 1972, art. 18, § 3º , com a redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 1º O lançamento complementar será formalizado nos casos:

I - em que seja aferível, a partir da descrição dos fatos e dos demais documentos produzidos na ação fiscal, que o autuante, no momento da formalização da exigência:

a) apurou incorretamente a base de cálculo do crédito tributário; ou

b) não incluiu na determinação do crédito tributário matéria devidamente identificada; ou

II - em que forem constatados fatos novos, subtraídos ao conhecimento da autoridade lançadora quando da ação fiscal e relacionados aos fatos geradores objeto da autuação, que impliquem agravamento da exigência inicial.

§ 2º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput terá o objetivo de:

I - complementar o lançamento original; ou

II - substituir, total ou parcialmente, o lançamento original nos casos em que a apuração do quantum devido, em face da legislação tributária aplicável, não puder ser efetuada sem a inclusão da matéria anteriormente lançada.

§ 3º Será concedido prazo de trinta dias, contados da data da ciência da intimação da exigência complementar, para a apresentação de impugnação apenas no concernente à matéria modificada.

§ 4º O auto de infração ou a notificação de lançamento de que trata o caput devem ser objeto do mesmo processo em que for tratado o auto de infração ou a notificação de lançamento complementados.

§ 5º O julgamento dos litígios instaurados no âmbito do processo referido no § 4º será objeto de um único acórdão. *(destacou-se)*

Tais disposições, por sua vez, têm origem na previsão do art. 145, inciso III do CTN, que permite a alteração do lançamento de ofício em virtude de *iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149*, o qual assim expressa:

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

I - quando a lei assim o determine;

II - quando a declaração não seja prestada, por quem de direito, no prazo e na forma da legislação tributária;

III - quando a pessoa legalmente obrigada, embora tenha prestado declaração nos termos do inciso anterior, deixe de atender, no prazo e na forma da legislação tributária, a pedido de esclarecimento formulado pela autoridade administrativa, recuse-se a prestá-lo ou não o preste satisfatoriamente, a juízo daquela autoridade;

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

V - quando se comprove omissão ou inexatidão, por parte da pessoa legalmente obrigada, no exercício da atividade a que se refere o artigo seguinte;

VI - quando se comprove ação ou omissão do sujeito passivo, ou de terceiro legalmente obrigado, que dê lugar à aplicação de penalidade pecuniária;

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

VIII - quando deva ser apreciado fato não conhecido ou não provado por ocasião do lançamento anterior;

IX - quando se comprove que, no lançamento anterior, ocorreu fraude ou falta funcional da autoridade que o efetuou, ou omissão, pela mesma autoridade, de ato ou formalidade especial.

Parágrafo único. A revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o direito da Fazenda Pública.

A imputação de responsabilidade a sujeitos passivos vinculados por solidariedade, portanto, sujeita-se a prazo decadencial, e sua contagem deve se dar de forma individualizada, sendo válida a cobrança da totalidade do crédito tributário de qualquer um dos solidários cientificados antes do transcurso do prazo decadencial.

Observe-se, também, que em razão do dolo afirmado pela autoridade fiscal, e reconhecido de forma definitiva pelas instâncias precedentes, inclusive para fins de adoção da regra decadencial do art. 173, I do CTN, não está em discussão, aqui, eventual repercussão da homologação tácita do art. 150, §4º do CTN, que poderia ficar limitada ao sujeito passivo que submete sua apuração à Fazenda Pública, sem antecipar a contagem do prazo decadencial em relação a outros sujeitos passivos da mesma obrigação tributária. O debate aqui se circunscreve à forma de contagem da pré-definida regra do art. 173, I do CTN, e na hipótese de pluralidade de sujeitos passivos unidos por vínculo de solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Neste sentido, inclusive, esta Conselheira observou que a imputação também feita aos responsáveis recorrentes, com fundamento no art. 135, III do CTN, se deu em razão de lhes ter sido conferido mandato para realização de operações em nome da Contribuinte autuada, reafirmando o interesse comum nos fatos geradores realizados pela Contribuinte autuada. Desnecessário, assim, discutir se a imputação de responsabilidade a gerentes e administradores, com fundamento no mesmo art. 135, III do CTN, eventualmente vislumbrada sob o viés de garantia do crédito tributário, poderia ensejar outra interpretação acerca da contagem do prazo decadencial.

Por todo o exposto, dentro dos limites esclarecidos no conhecimento dos recursos especiais, esta Conselheira concorda com a conclusão do I. Relator de DAR PROVIMENTO PARCIAL ao recurso de Giucafé Exportação e Importação Ltda. para excluí-la do polo passivo da obrigação tributária já alcançada pela decadência na ciência do lançamento em 02/01/2007, e em NEGAR PROVIMENTO ao recurso de Custódio Forzza Comércio e Exportação Ltda, vez que cientificada antes do transcurso do prazo decadencial para constituição das obrigações tributárias mantidas no acórdão recorrido.

(documento assinado digitalmente)

EDELI PEREIRA BESSA