



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

Processo n° 35948.000475/2006-94
Recurso n° Especial do Contribuinte
Acórdão n° 9202-003.106 – 2ª Turma
Sessão de 25 de março de 2014
Matéria CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS - DECADÊNCIA
Recorrente PHILIP MORRIS BRASIL S/A E OUTRO
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1998 a 30/04/1998

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INTIMAÇÃO RESPONSÁVEIS SOLIDÁRIOS. VALIDADE. TERMO FINAL PRAZO DECADENCIAL. ÚLTIMO CO-OBRIGADO CIENTIFICADO.

Com fulcro na legislação de regência, especialmente no artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, a qual contemplava as regras no processo administrativo no âmbito do INSS, vigente à época, nos casos de atribuição de responsabilidade solidária do crédito previdenciário, considerar-se-á concretizada a intimação dos atos processuais na data do recebimento pelo último co-obrigado, tanto para efeito dos prazos recursais, bem como para contagem do prazo decadencial, sendo aquele o seu termo final.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. DECADÊNCIA. PRAZO QUINQUENAL.

O prazo decadencial para a constituição dos créditos previdenciários é de 05 (cinco) anos, contados da data da ocorrência do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do Código Tributário, ou do 173 do mesmo Diploma Legal, no caso de dolo, fraude ou simulação comprovados, tendo em vista a declaração da inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, pelo Supremo Tribunal Federal, nos autos dos RE's nºs 556664, 559882 e 560626, oportunidade em que fora aprovada Súmula Vinculante nº 08, disciplinando a matéria. *In casu*, constatou-se a decadência sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, do CTN).

Recurso Especial provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Documento assinado digitalmente conforme MP nº 2.200-2 de 24/08/2001

Autenticado digitalmente em 07/04/2014 por AFONSO ANTONIO DA SILVA, Assinado digitalmente em 07/04/2

014 por RYCARDO HENRIQUE MAGALHAES DE OLIVEIRA, Assinado digitalmente em 22/04/2014 por MARCOS AUREL

IO PEREIRA VALADAO

Impresso em 23/04/2014 por RECEITA FEDERAL - PARA USO DO SISTEMA

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Maria Helena Cotta Cardozo e Marcos Aurelio Pereira Valadão que davam provimento parcial. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado) e Manoel Coelho Arruda Junior.

(Assinado digitalmente)

Marcos Aurélio Pereira Valadão - Presidente em exercício

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira – Relator

EDITADO EM: 31/03/2014

Participaram, do presente julgamento, os Conselheiros Marcos Aurélio Pereira Valadão (Presidente em Exercício), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (suplente convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Maria Helena Cotta Cardozo e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira. Ausentes, momentaneamente, os Conselheiros Elias Sampaio Freire e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

PHILIP MORRIS BRASIL S/A E OUTRO, contribuinte, pessoa jurídica de direito privado, já qualificada nos autos do processo administrativo em referência, teve contra si lavrada Notificação Fiscal de Lançamento de Débito – NFLD nº 35.583.007-8, referente às contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, com fundamento na Responsabilidade Solidária do artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, correspondentes à parte da empresa, dos segurados e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra empregada em obra de construção civil executada pela empresa TRANSNIBRA CONSTRUÇÕES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., em relação ao período de 03/1998 a 04/1998, conforme Relatório Fiscal, às fls. 26/28.

De acordo com Relatório Fiscal, o crédito tributário foi constituído por responsabilidade solidária, em razão da recorrente não ter apresentado à fiscalização as cópias autenticadas das guias de recolhimento quitadas e respectivas Folhas de Pagamento vinculadas aos serviços de construção civil prestados pela empresa TRANSNIBRA CONSTRUÇÕES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., que seriam capazes de comprovar o recolhimento das contribuições previdenciárias relativas aos empregados da prestadora colocados a seu serviço.

Cumpra observar que a empresa prestadora de serviços fora devidamente intimada da lavratura da presente notificação fiscal, conforme se depreende do Edital (Afixado em 21/03/2005 e Desafixado em 04/04/2005), às fls. 112, e Edital (Afixado em 09/11/2005 e Desafixado em 24/11/2005), às fls. 190, referente ao Relatório Fiscal Complementar, oportunizando a interposição de impugnação, assim o tendo feito, às fls. 203/215, e, posteriormente, recurso voluntário.

Após regular processamento, interposto recurso voluntário à 2ª Seção de Julgamento do CARF contra decisão da então Delegacia da Receita Previdenciária em Curitiba/PR, DN nº 14.401.4/0439/2005, às fls. 262/281, que julgou procedente o lançamento fiscal em referência, a egrégia 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, em 27/07/2011, pelo voto de qualidade, achou por bem conhecer do Recurso da contribuinte e NEGAR-LHE PROVIMENTO, o fazendo sob a égide dos fundamentos consubstanciados no Acórdão nº 2302-001.178, com sua ementa abaixo transcrita:

“ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1998 a 30/04/1998

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

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

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

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

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

RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES. RELAÇÃO DE CO-RESPONSÁVEIS. DOCUMENTO INFORMATIVO.

A relação de co-responsáveis é meramente informativa do vínculo que os dirigentes tiveram com a entidade em relação ao período dos fatos geradores. Não foi objeto de análise no relatório fiscal se os dirigentes agiram com infração de lei, ou

violação de contrato social, ou com excesso de poderes. Uma vez que tal fato não foi objeto do lançamento, não se instaurou litígio nesse ponto.

Ademais, os relatórios de co-responsáveis e de vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou atuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação. O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais.

JUROS CALCULADOS À TAXA SELIC. APLICABILIDADE.

A cobrança de juros estava prevista em lei específica da Previdência Social, art. 34 da Lei nº 8.212/1991, desse modo foi correta a aplicação do índice pela fiscalização federal. Para lançamentos posteriores à entrada em vigor da Medida Provisória nº 449, convertida na Lei nº 11.941, aplica-se o art. 35 da Lei nº 8.212 com a nova redação.

No sentido da aplicabilidade da taxa Selic, o Plenário do 2º Conselho de Contribuintes aprovou a Súmula de nº 3.

Recurso Voluntário Negado.”

Irresignada, a contribuinte (TRANSNIBRA CONSTRUÇÕES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA. – prestadora de serviços) interpôs Recurso Especial, às fls. 400/411, com arrimo no artigo 67 do Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, aprovado pela Portaria MF nº 256/2009, procurando demonstrar a insubsistência do Acórdão recorrido, desenvolvendo em síntese as seguintes razões:

Após breve relato das fases ocorridas no decorrer do processo administrativo fiscal, insurge-se contra o Acórdão atacado, alegando ter contrariado entendimento levado a efeito por outras Câmaras/Turmas dos Conselhos/CARF a respeito das mesmas matérias, conforme se extrai dos Acórdãos paradigmas nºs 2402-00.270 (Validade intimação último co-obrigado) e 103-11.590, 103-14.032 e 101-88.381 (Nulidade do Lançamento), trazidos à colação, impondo seja conhecido o recurso especial da recorrente, porquanto comprovadas as divergências arguidas.

Relativamente ao termo final do prazo decadencial, suscita que o Acórdão recorrido diverge do entendimento encampado no paradigma, uma vez reconhecer que *com a notificação do primeiro solidário a decadência está automaticamente superada para este devedor e, conseqüentemente, para os demais, visto que a dívida é a mesma.*

Por outro lado, o *decisum* paradigma leva a efeito o posicionamento no sentido de que, na hipótese de responsabilidade solidária, *reputa-se ocorrida a constituição do crédito tributário, quando da regular notificação do último sujeito passivo da obrigação tributária.*

Esclarece que, ao contrário da tese aventada no Acórdão recorrido, os preceitos contidos no artigo 125 do CTN não se aplicam à hipótese vertente, tendo em vista contemplar a prescrição, o que não se vislumbra no presente caso, onde se discute o prazo para

se constituir o crédito (Decadência) e não para cobrar (Prescrição), institutos distintos e com pressupostos diversos.

Defende que a exigência fiscal resta totalmente extinta pela decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram em março e abril de 1998, enquanto a ciência do último responsável solidário somente se deu em 31/03/2005, fora, portanto, do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

A fazer prevalecer seu entendimento, alega que a Portaria MPS nº 520/2004, vigente à época, é por demais enfática ao estabelecer que *no caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último coobrigado*.

No que tange à pretensa nulidade do lançamento, argumenta que autoridade lançadora, ao constituir o presente crédito previdenciário, não logrou motivar/comprovar os fatos alegados de forma clara e precisa na legislação de regência, contrariando o princípio da verdade material, bem como o disposto no artigo 142 do CTN, em total preterição do direito de defesa e do contraditório da notificada, baseando a notificação em meras presunções.

Neste sentido, pretende seja decretada a nulidade do procedimento, na esteira da jurisprudência deste Colegiado, traduzida nos Acórdãos paradigmas colacionados aos autos junto à peça recursal.

Por fim, requer o conhecimento e provimento do Recurso Especial, impondo a reforma do *decisum* ora atacado, nos termos encimados.

Submetido a exame de admissibilidade, o ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento do CARF, entendeu por bem admitir em parte o Recurso Especial da Contribuinte, **somente em relação ao termo final do prazo decadencial, mais precisamente sendo a data da intimação do último coobrigado**, sob o argumento de que a recorrente logrou comprovar que o Acórdão guerreado divergiu de outras decisões exaradas pelas demais Câmaras/Turmas do Conselho a propósito da mesma matéria, conforme Despacho nº 2300-137/2013, às fls. 444/448, ratificado pelo Despacho de fl. 449, da lavra do Presidente do CSRF, em face de reexame necessário dos pressupostos de conhecimento da peça recursal.

Instada se manifestar a propósito do Recurso Especial da Contribuinte, a Fazenda Nacional apresentou suas contrarrazões, às fls. 453/463, corroborando os fundamentos de fato e de direito do Acórdão recorrido, em defesa de sua manutenção.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Relator

Presentes os pressupostos de admissibilidade, sendo tempestivo e acatada pelo ilustre Presidente da 3ª Câmara da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a divergência suscitada pela contribuinte, **somente em relação ao termo final do prazo decadencial, mais precisamente sendo a data da intimação do último coobrigado**, conheço do Recurso Especial e passo à análise das razões recursais.

Consoante se positiva dos elementos que instruem o processo, notadamente Relatório Fiscal da Notificação, no presente lançamento exige-se contribuições sociais devidas pela notificada ao INSS, com fundamento na Responsabilidade Solidária do artigo 30, inciso VI, da Lei nº 8.212/91, correspondentes à parte da empresa, dos segurados e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração de mão-de-obra empregada em obra de construção civil executada pela empresa TRANSNIBRA CONSTRUÇÕES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., em relação ao período de 03/1998 a 04/1998.

Por sua vez, ao analisar a demanda, a Turma recorrida, pelo voto de qualidade, entendeu por bem manter a integralidade da exigência fiscal, rejeitando a preliminar de decadência com base no artigo 173, inciso I, do CTN, adotando como termo final do prazo decadencial a intimação/ciência do primeiro coobrigado (Contratante Responsável Solidário), em 04/11/2003 (folha de rosto da notificação), razão do insurgimento da contribuinte.

Inconformada, a Contribuinte interpôs Recurso Especial, aduzindo, em síntese, que as razões de decidir do Acórdão recorrido contrariaram entendimento levado a efeito por outras Câmaras/Turmas dos Conselhos/CARF a respeito da mesma matéria, conforme se extrai do Acórdão paradigma nº 2402-00.270, trazido à colação, impondo seja conhecida a peça recursal, porquanto comprovada a divergência arguida.

Em defesa de sua pretensão, suscita que o Acórdão recorrido diverge do entendimento encampado no paradigma, uma vez reconhecer que *com a notificação do primeiro solidário a decadência está automaticamente superada para este devedor e, conseqüentemente, para os demais, visto que a dívida é a mesma.*

Em outra via, o *decisum* paradigma leva a efeito o posicionamento no sentido de que, na hipótese de responsabilidade solidária, *reputa-se ocorrida a constituição do crédito tributário, quando da regular notificação do último sujeito passivo da obrigação tributária.*

Esclarece que, ao contrário da tese aventada no Acórdão recorrido, os preceitos contidos no artigo 125 do CTN não se aplicam à hipótese vertente, tendo em vista contemplar a prescrição, o que não se vislumbra no presente caso, onde se discute o prazo para se constituir o crédito (Decadência) e não para cobrar (Prescrição), institutos distintos e com pressupostos diversos.

Defende que a exigência fiscal resta totalmente extinta pela decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram em março e abril de 1998, enquanto a ciência do último

responsável solidário somente se deu em 31/03/2005, fora, portanto, do prazo decadencial inscrito no artigo 150, § 4º, do CTN.

A fazer prevalecer seu entendimento, alega que a Portaria MPS nº 520/2004, vigente à época, é por demais enfática ao estabelecer que *no caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último coobrigado*.

Consoante se infere dos elementos que instruem o processo, conclui-se que o insurgimento da contribuinte merece acolhimento, por espelhar a melhor interpretação a propósito do tema, encontrando guarida na farta jurisprudência administrativa e judicial, como passaremos a demonstrar.

Da análise do processo, constata-se que a questão posta nos autos se fixa em determinar a data da efetiva intimação da (s) contribuinte (s), 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. A propósito da matéria, cabe invocar os ensinamentos do renomado tributarista LEANDRO PAULSEN, em sua obra “DIREITO TRIBUTÁRIO – Constituição e Código Tributário Nacional à luz da Doutrina e da Jurisprudência” – 5ª edição, pág. 863/864, *in verbis*:

“Motivação lançamento. Requisitos de regularidade formal. [...] Importa ressaltar, ainda, que o lançamento só terá eficácia após notificado ao sujeito passivo [...]”

Notificação. Condição de eficácia. A notificação ao sujeito passivo é condição para que o lançamento tenha eficácia. Trata-se de providência que aperfeiçoa o lançamento, demarcando, pois, a constituição do crédito que, assim, passa a ser exigível do contribuinte [...] A notificação está para o lançamento como a publicação está para a lei [...]” (grifamos)

Na hipótese dos autos, primeiramente, a empresa contratante dos serviços PHILIP MORRIS BRASIL S/A foi intimada em **04/11/2003**, como se verifica da assinatura aposta na folha de rosto da NFLD.

Por outro lado, a empresa prestadora de serviços TRANSNIBRA CONSTRUÇÕES, COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES LTDA., igualmente caracterizada como responsável solidária, tomou ciência da notificação fiscal em **05/04/2005**, ou seja, 15 (quinze) dias após a afixação do Edital (Afixado em 21/03/2005 e Desafixado em 04/04/2005), às fls. 112, em observância aos ditames do artigo 23, §§ 1º e 2º, inciso III, do Decreto nº 70.235/72 e alterações.

Nessa toada, uma vez esclarecidas as datas em que os responsáveis solidários foram devidamente cientificados da NFLD, impõe-se determinar o termo final para efeito de aplicação do prazo decadencial.

Para tanto, impende transcrever o artigo 34 da Portaria MPS nº 520/2004, vigente à época, que regulamentava o processo administrativo no âmbito do INSS, nos seguintes termos:

“Art. 34 A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

§ 1º Quando frustrados os meios indicados no caput deste artigo, a intimação será efetuada por meio de edital e também no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

§ 3º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - nos demais casos do caput, na data do recebimento ou, se omitida a data, quinze dias após a data da postagem da intimação, se utilizada a via postal, ou da expedição se outro for o meio;

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

a) o edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou afixado em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação;

b) a afixação e a retirada do edital deverá ser certificada nos autos pelo chefe do órgão encarregado da intimação.

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.”

Na esteira desse entendimento, consoante preceitua o dispositivo legal supra, para efeito da contagem do prazo decadencial, o termo final será a data da ciência do último co-obrigado, *in casu*, **05/04/2005**. Isto porque, a intimação somente considerar-se-á concretizada perfeitamente e, portanto, o lançamento devidamente consumado a partir de tal data.

A jurisprudência administrativa que se ocupou do tema não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos Acórdãos com suas ementas abaixo transcritas, senão vejamos:

“CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1994 a 31/01/1999

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, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DATA DA CONSTITUIÇÃO DO LANÇAMENTO.

O crédito tributário constitui-se com o lançamento, e este, na hipótese de responsabilização solidária, reputa-se ocorrido quando da regular notificação ao último sujeito passivo da obrigação tributária coobrigado.

RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.” (Processo nº 13603.001888/2007-35 – Acórdão nº 2402-00.270 – Sessão de 28/10/2009 – Conselheiro Relator Marcelo Oliveira)

Com a finalidade de melhor aclarar a matéria, impende transcrever excerto do voto condutor do Acórdão nº 2402-00.270, com sua ementa acima transcrita, onde o Conselheiro Relator Marcelo Oliveira se pronunciou com muita propriedade a respeito da matéria, *in verbis*:

“

[...]

Questão a ser analisada refere-se a data a ser contada como ciência do lançamento, na questão da solidariedade, pois, como no presente caso, o contribuinte foi cientificado em data diversa do solidário.

No presente lançamento, a ciência dos sujeitos passivos solidários ocorreram em 12/2004 para o solidário, e em 01/2005 para o contribuinte.

Buscando referências sobre a questão, encontramos determinação na Portaria do Ministro de Estado da Previdência Social nº 520, de 19 de maio de 2004, que disciplinava, à época, os processos administrativos decorrentes de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito, Auto de Infração e, no que couber, ao pedido de isenção da cota patronal, de restituição ou de reembolso de pagamentos e à Informação Fiscal de Cancelamento de Isenção, quando instaurado o contencioso.

Portaria 520/2004:

Art. 34. A intimação dos atos processuais será efetuada por ciência no processo, via postal com aviso de recebimento, telegrama ou outro meio que assegure a certeza da ciência do interessado, sem sujeição a ordem de preferência.

§ 1º Quando frustrados os meios indicados no caput deste artigo, a intimação será efetuada por meio de edital e também no caso de interessados indeterminados, desconhecidos ou com domicílio indefinido.

§ 2º As intimações serão nulas quando feitas sem observância das prescrições legais, mas o comparecimento do administrado supre sua falta ou irregularidade.

§ 3º Considera-se feita a intimação:

I - na data da ciência do intimado ou da declaração de quem fizer a intimação, se pessoal;

II - nos demais casos do caput, na data do recebimento ou, se omitida a data, quinze dias após a data da postagem da intimação, se utilizada a via postal, ou da expedição se outro for o meio;

III - quinze dias após a publicação ou afixação do edital, se este for o meio utilizado.

a) o edital será publicado, uma única vez, em órgão de imprensa oficial ou afixado em dependência franqueada ao público do órgão encarregado da intimação;

b) a afixação e a retirada do edital deverá ser certificada nos autos pelo chefe do órgão encarregado da intimação.

§ 4º No caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado.

Como se nota, para a portaria ministerial o prazo para o contencioso, nos casos de solidariedade, só se inicia com a ciência de intimação do último co-obrigado.

A data do contencioso é importante, por ser a mesma, idêntica, em que se configura o lançamento.

Decreto 3.048/1999:

Art.243. Constatada a falta de recolhimento de qualquer contribuição ou outra importância devida nos termos deste Regulamento, a fiscalização lavrará, de imediato, notificação fiscal de lançamento com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, de acordo com as normas estabelecidas pelos órgãos competentes.

...

§2º Recebida a notificação, a empresa, o empregador doméstico ou o segurado terão o prazo de quinze dias para efetuar o pagamento ou apresentar defesa.

§ 2º Recebida a notificação, o empregador doméstico, a empresa ou o segurado terão o prazo de trinta dias para efetuar o pagamento ou apresentar impugnação. (Redação dada pelo Decreto nº 6.103, de 2007)

Decreto 70.235/1972:

Art. 15. A impugnação, formalizada por escrito e instruída com os documentos em que se fundamentar, será apresentada ao órgão preparador no prazo de trinta dias, contados da data em que for feita a intimação da exigência.

O lançamento somente se consuma com a devida intimação do sujeito passivo.

passivo, tanto em relação aos tributos cujo recolhimento não foi comprovado, como ao descumprimento da obrigação acessória, nos termos do art. 142 do CTN, não há falar em débito do contribuinte.” (TRF-4ª Região. AG 2001.04.01.042506-1/RS. Rel.: Des. Federal Wellington M. de Almeida. 1ª Turma. Decisão: 09/08/01. DJ de 29/08/01.)

“Ementa: I. O crédito tributário constitui-se com o lançamento, e este, na hipótese, reputa-se ocorrido quando da regular notificação ao sujeito passivo da obrigação tributária, consoante a dicção dos arts. 142 e 145 do CTN” (TRF-2ª Região. AC 2001.02.01.016907-6/RJ. Rel.: Des. Federal Valmir Peçanha. 4ª Turma. Decisão: 04/06/02. DJ de 16/09/02, p. 181.)

Portanto, como podemos verificar, o lançamento só se constitui com a devida ciência do sujeito passivo e o contencioso só se inicia com a regular ciência do sujeito passivo.

Assim sendo, chega-se a conclusão que as datas, no Procedimento Administrativo Fiscal, são idênticas.

Nesse sentido, quando a Portaria Ministerial 520/2004 determina, no contencioso administrativo, que no caso de solidariedade, o prazo será contado a partir da ciência da intimação do último co-obrigado, chega-se, também, a conclusão que a data de constituição do lançamento, no caso de solidariedade, somente ocorre com a ciência da intimação do último co-obrigado.

Destarte, conclui-se que a data de lançamento só ocorreu com a ciência do último co-obrigado, 01/2005, e como o período do lançamento refere-se a fatos geradores ocorridos nas competências 01/1994 a 06/1998 e 01/1999, todas as competências, pela aplicação do Art. 173 do CTN, devem ser excluídas do presente lançamento.

Outro ponto a salientar, e que não devemos olvidar, é que a solidariedade é uma situação que ocorre na responsabilidade tributária: ela ocorre quando há mais de um sujeito passivo (devedor) de uma mesma obrigação tributária, cada qual obrigado à parte da dívida, ou à dívida toda.

No CTN, a responsabilidade tributária está regulada no Capítulo V (Responsabilidade Tributária), do Título II (Obrigação Tributária), abrangendo do Art.128 ao 138.

O contribuinte é o sujeito passivo direto da obrigação tributária. Ele tem obrigação direta pelo pagamento do tributo. Sua capacidade tributária é objetiva, pois decorre da lei, não de sua vontade. Esta capacidade independe de sua capacidade civil e comercial. Não pode haver convenções particulares modificando a definição legal de sujeito passivo. Assim, o contribuinte é a pessoa física ou jurídica que tem relação direta com o fato gerador.

O responsável é o sujeito passivo indireto da obrigação tributária. Ele não é vinculado diretamente com o fato gerador, mas, por imposição legal, é obrigado a responder pelo tributo.

Há responsabilidade solidária quando existe mais de um sujeito passivo responsável pela obrigação tributária. A solidariedade decorre da lei.

Característica da solidariedade é que ela não comporta benefício de ordem.

Efeitos da solidariedade são: a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita os demais; b) a isenção ou remissão de crédito exonera todos os coobrigados, salvo quando o benefício for concedido em caráter pessoal, substituindo, nesse caso, a solidariedade dos demais pelo saldo remanescente; c) a interrupção da prescrição em relação a um dos obrigados favorece ou prejudica os demais.

Assim, poderíamos chegar a conclusão ilógica que a extinção do crédito, pela decadência, não seria aproveitada por todos os co-obrigados, inclusive penalizando àquele co-obrigado que com mais celeridade recebeu a intimação sobre o lançamento efetuado.

Portanto, no nosso entender, no caso de solidariedade deve-se conceituar, pelos motivos expostos, como efetivado o lançamento na intimação do último co-obrigado.

Por todo o exposto, acato a preliminar ora examinada, restando prejudicado o exame do mérito, já que o lançamento foi atingido pelo prazo decadencial. [...]”

Outro não foi o entendimento encampado pelo ilustre Conselheiro Kleber Ferreira de Araújo, nos autos do processo nº 15504.018492/2008-51 – Acórdão nº 2401-002.719, de onde peço vênia para transcrever excerto do voto condutor e adotar como razões de decidir, como segue:

“[...]”

Na situação sob enfoque, verifico que, a cientificação do lançamento pela última das coobrigadas deu-se em 03/02/2009, conforme despacho de fl. 662. Embora não haja relatórios discriminando as guias de recolhimento apresentadas ou o abatimento de créditos do contribuinte no Discriminativo Analítico do Débito, os autos levam-me a concluir que havia guias de recolhimento para o período, uma vez que o Relatório Fiscal traz a informação de que foram analisadas guias de recolhimento durante a auditoria (ver fl. 286).

Ressalte-se que não foram apurados na ação fiscal débitos sobre folha normal de salários, mas apenas sobre verbas que a empresa entendia não sofrerem incidência de contribuições, fato que nos leva a concluir, mais uma vez, que realmente havia guias de recolhimento.

Assim, seguindo a jurisprudência majoritária do CARF, entendo que deva ser aplicada a norma do art. 150, § 4.º, do CTN, para a contagem do prazo de decadência, mesmo

verificando que o sujeito passivo não reconheceu a incidência de contribuições sobre as bases de cálculo apuradas.

Esse posicionamento conduz-me à conclusão de que devam ser excluídas pela caducidade as competências até 01/2004, haja vista que a cientificação do lançamento ocorreu 03/02/2009 (última das devedoras solidárias a tomar ciência).

[...]"

Extrai-se da doutrina e jurisprudência acima lembradas que o aperfeiçoamento do lançamento somente ocorre com a ciência do último co-obrigado/responsável solidário pela exigência fiscal, razão pela qual há que se admitir como termo final para a contagem do prazo decadencial aludida data, especialmente diante da impossibilidade de dividir a exigência fiscal em dois créditos tributários, um para cada solidário, ou mesmo aplicar o artigo 125 do Códex Tributário, vinculado literalmente ao instituto da prescrição, que não se confunde, em hipótese alguma, com a decadência.

Partindo dessas premissas, é de se restabelecer a ordem legal no sentido de admitir como termo final do prazo decadencial a data da intimação/ciência da notificação fiscal por parte do último co-obrigado/responsável solidário, *in casu*, 05/04/2005.

Ultrapassada a questão preliminar de delimitação do termo final do prazo decadencial, cumpre nesta oportunidade levar a efeito à subsunção do fato à norma, passando, ainda, por definir qual seria o dispositivo legal a ser aplicado para contagem de aludido lapso temporal, se o artigo 150, § 4º, ou 173, inciso I, do CTN.

O exame dessa matéria impõe sejam levadas a efeito algumas considerações, senão vejamos.

O artigo 45, inciso I, da Lei nº 8.212/91, estabelece prazo decadencial de 10 (dez) anos para a apuração e constituição das contribuições previdenciárias, como segue:

“Art. 45 – O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados:

I – do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído;

[...]"

Por outro lado, o Código Tributário Nacional em seu artigo 173, *caput*, e inciso I, determina que o prazo para se constituir crédito tributário é de 05 (cinco) anos, contados do exercício seguinte àquele em que poderia ter sido lançado, *in verbis*:

“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;

[...]"

Com mais especificidade, o artigo 150, § 4º, do CTN, contempla a decadência para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação, nos seguintes termos:

“Art. 150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

[...]

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O núcleo da questão reside exatamente nesses três artigos, ou seja, qual deles deve prevalecer para as contribuições previdenciárias, tributos sujeitos ao lançamento por homologação.

Ocorre que, após muitas discussões a respeito do tema, o Supremo Tribunal Federal, em 11/06/2008, ao julgar os RE's nºs 556664, 559882 e 560626, por unanimidade de votos, declarou a inconstitucionalidade do artigo 45 da Lei nº 8.212/91, oportunidade em que aprovou a Súmula Vinculante nº 08, abaixo transcrita, rechaçando de uma vez por todas a pretensão do Fisco:

“Súmula nº 08: São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”

Registre-se, ainda, que na mesma Sessão Plenária, o STF achou por bem modular os efeitos da declaração de inconstitucionalidade em comento, estabelecendo, em suma, que somente não retroagem à data da edição da Lei em relação a pedido de restituição judicial ou administrativo formulado posteriormente à 11/06/2008, concedendo, por conseguinte, efeito *ex tunc* para os créditos pendentes de julgamentos e/ou que não tenham sido objeto de execução fiscal.

Consoante se positiva da análise dos autos, a controvérsia a respeito do prazo decadencial para as contribuições previdenciárias, após a aprovação/edição da Súmula Vinculante nº 08, passou a se limitar a aplicação dos artigos 150, § 4º, ou 173, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Indispensável ao deslinde da controvérsia, mister se faz elucidar, resumidamente, as espécies de lançamento tributário que nosso ordenamento jurídico contempla, como segue.

Primeiramente destaca-se o **lançamento de ofício ou direto**, previsto no artigo 149 do CTN, onde o fisco toma a iniciativa de sua prática, por razões inerentes a natureza do tributo ou quando o contribuinte deixa de cumprir suas obrigações legais. Já o **lançamento por declaração ou misto**, contemplado no artigo 147 do mesmo Diploma Legal, é aquele em que o contribuinte toma a iniciativa do procedimento, ofertando sua declaração tributária, colaborando ativamente. **Alfim, o lançamento por homologação**, inscrito no artigo

150 do Códex Tributário, em que o contribuinte presta as informações, calcula o tributo devido e promove o pagamento, ficando sujeito a eventual homologação por parte das autoridades fazendárias.

Dessa forma, estando às contribuições previdenciárias sujeitas ao lançamento por homologação, defende parte dos julgadores e doutrinadores que a decadência a ser aplicada seria aquela constante do artigo 150, § 4º, do CTN, levando-se em consideração a natureza do tributo atribuída por lei, independentemente da ocorrência de pagamento, entendimento compartilhado por este conselheiro.

Ou seja, a regra para os tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o artigo 150, § 4º, do Código Tributário, o qual somente não prevalecerá nas hipóteses de ocorrência de dolo, fraude ou conluio, o que ensejaria o deslocamento do prazo decadencial para o artigo 173, inciso I, do mesmo Diploma Legal.

Não é demais lembrar que o lançamento por homologação não se caracteriza tão somente pelo pagamento. Ao contrário, trata-se, em verdade, de um procedimento complexo, constituído de vários atos independentes, culminando com o pagamento ou não.

Observe-se, pois, que a ausência de pagamento não desnatura o lançamento por homologação, especialmente quando a sujeição dos tributos àquele lançamento é conferida por lei. E, esta, em momento algum afirma que assim o é tão somente quando houver pagamento.

Não fosse assim, o que se diria quando o contribuinte apura prejuízos e não tem nada a recolher, ou mesmo quando encontra-se beneficiado por isenções e/ou imunidades, onde, em que pese haver o dever de elaborar declarações pertinentes, informando os fatos geradores dos tributos dentre outras obrigações tributárias, deixa de promover o pagamento do tributo em razão de uma benesse fiscal?

Cabe ao Fisco, porém, no decorrer do prazo de 05 (cinco) anos, contados do fato gerador do tributo, nos termos do artigo 150, § 4º, do CTN, proceder à análise das informações prestadas pelo contribuinte homologando-as ou não, quando inexistir concordância. Neste último caso, promover o lançamento de ofício da importância que imputar devida.

Aliás, como afirmado alhures, a regra nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação é o prazo decadencial insculpido no artigo 150, § 4º, do CTN, o qual dispôs expressamente os casos em que referido prazo deslocar-se-á para o artigo 173, inciso I, na ocorrência de dolo, fraude ou simulação comprovados. Somente nessas hipóteses a legislação específica contempla a aplicação de outro prazo decadencial, afastando-se a regra do artigo 150, § 4º. Como se constata, a toda evidência, a contagem do lapso temporal em comento independe de pagamento.

Ou seja, comprovando-se que o contribuinte deixou efetuar o recolhimento dos tributos devidos e/ou promover o autolancamento com dolo, utilizando-se de instrumentos ardilosos (fraude e/ou simulação), o prazo decadencial será aquele inscrito no artigo 173, inciso I, do CTN. Afora essa situação, não se cogita na aplicação daquele dispositivo legal. É o que se extrai da perfunctória leitura das normas legais que regulamentam o tema.

Por outro lado, alguns julgadores e doutrinadores entendem que somente aplicar-se-ia o artigo 150, § 4º, do CTN quando comprovada a ocorrência de recolhimentos relativamente ao fato gerador lançado, seja qual for o valor. Em outras palavras, a homologação dependeria de antecipação de pagamento para se caracterizar, e a sua ausência daria ensejo ao lançamento de ofício, com observância do prazo decadencial do artigo 173, inciso I.

Ressalta-se, ainda, o entendimento de outra parte dos juristas, suscitando que o artigo 150, 4º, do Código Tributário Nacional, prevalecerá quando o contribuinte promover qualquer ato tendente a apuração da base de cálculo do tributo devido, seja pelo pagamento, escrituração contábil, declaração do imposto em documento próprio, etc. Melhor elucidando, o contribuinte deverá adotar algum procedimento com o fito de apurar o tributo para que pudesse se cogitar em “homologação”.

Afora posicionamento pessoal a propósito da matéria, por entender que as contribuições previdenciárias devem observância ao prazo decadencial do artigo 150, § 4º, do Códex Tributário, independentemente de antecipação de pagamento, salvo quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o certo é que a partir da alteração do Regimento Interno do CARF (artigo 62-A), introduzida pela Portaria MF nº 586/2010, os julgadores deste Colegiado estão obrigados a “reproduzir” as decisões do STJ tomadas por recurso repetitivo, razão pela qual deixaremos de abordar aludida discussão, mantendo a tese que a aplicação do dispositivo legal retro depende da existência de recolhimentos do mesmo tributo no período objeto do lançamento, na forma decidida por aquele Tribunal Superior nos autos do Resp nº 973.733/SC, assim ementado:

“PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C,

DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: Resp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos

ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

5. In casu, consoante assente na origem: (i) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (ii) a obrigação ex lege de pagamento antecipado das contribuições previdenciárias não restou adimplida pelo contribuinte, no que concerne aos fatos imponíveis ocorridos no período de janeiro de 1991 a dezembro de 1994; e (iii) a constituição dos créditos tributários respectivos deu-se em 26.03.2001.

6. Destarte, revelam-se caducos os créditos tributários executados, tendo em vista o decurso do prazo decadencial quinquenal para que o Fisco efetuasse o lançamento de ofício substitutivo.

7. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008."

Na esteira desse raciocínio, uma vez delimitado pelo STJ e, bem assim, pelo Regimento Interno do CARF que nos lançamentos por homologação a antecipação de pagamento é indispensável à aplicação do instituto da decadência, nos cabe tão somente nos quedar a aludida conclusão e constatar ou não a sua ocorrência.

Entrementes, a controvérsia em relação a referido tema encontra-se distante de remansoso desfecho, se fixando agora em determinar o que pode ser considerado como antecipação de pagamento nas contribuições previdenciárias, sobretudo em face das diversas modalidades e/ou procedimentos adotados por ocasião do lançamento fiscal.

Na hipótese dos autos, porém, despicindas maiores elucubrações a propósito da matéria, uma vez que a simples análise dos autos nos leva a concluir pela ocorrência da decadência, **sob qualquer fundamento legal que se pretenda aplicar (artigo 150, § 4º ou 173, inciso I, do CTN).**

Destarte, tendo a fiscalização constituído o crédito previdenciário em **05/04/2005**, com a devida ciência da contribuinte a partir do Edital de fl. 112, a exigência fiscal resta totalmente fulminada pela decadência, uma vez que os fatos geradores ocorreram durante o período de **03/1998** a **04/1998**, fora, portanto, do prazo decadencial de 05 (cinco) anos do CTN, seja com base no artigo 150, § 4º ou 173, inciso I, impondo a decretação da improcedência do feito.

Por todo o exposto, estando o Acórdão guerreado em dissonância com os dispositivos legais que regulam a matéria, **VOTO NO SENTIDO CONHECER DO RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE E DAR-LHE PROVIMENTO**, acolhendo a preliminar de decadência total do crédito previdenciário, pelas razões de fato e de direito acima esposadas.

(Assinado digitalmente)

Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira