



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	18470.732621/2018-12
ACÓRDÃO	2102-003.395 – 2ª SEÇÃO/1ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	5 de junho de 2024
RECURSO	DE OFÍCIO
RECORRENTE	FAZENDA NACIONAL
RECORRIDA	SOCIEDADE UNIVERSITARIA GAMA FILHO E OUTROS

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

RECURSO DE OFÍCIO. VALOR SUPERIOR AO LIMITE ESTABELECIDO NA PORTARIA CARF/MF nº 2.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. OCORRÊNCIA. INEXISTÊNCIA DE NOTIFICAÇÃO DE SUJEITO PASSIVO. NULIDADE DO LANÇAMENTO. VÍCIO MATERIAL. VÍCIO FORMAL. Identificada a existência de responsabilidade solidária, é dever da Autoridade fiscal promover a inclusão formal da empresa responsável no polo passivo do Processo Administrativo Fiscal (PAF). O lançamento como ato administrativo que é poderá ser nulo ou anulável em razão de vício material ou de vício formal, sendo que a diferença entre ambos, reside, basicamente, em verificar se o vício está no instrumento de lançamento ou no próprio lançamento. O vício formal ocorre no instrumento de lançamento (ato fato administrativo), de maneira que se relaciona tal defeito com a forma do ato. Ao passo que, o vício material ocorre quando o auto de infração não preenche aos requisitos necessários, em especial aos constantes do art. 142 do Código Tributário Nacional, daí resultando em equívoco na construção do lançamento quanto à verificação das condições legais para a exigência do tributo ou constituição do crédito tributário.

DECLARAÇÃO DE NULIDADE POR DECISÃO ADMINISTRATIVA. NATUREZA DO VÍCIO. REABERTURA DE DISCUSSÃO NO RELANÇAMENTO.

Em que pese ter havido, para lançamento anterior, decisão definitiva na esfera administrativa, a matéria concernente à natureza do vício do mesmo se reabre no segundo lançamento formalizado, para que, no âmbito deste último, possa se operar o contraditório e a ampla defesa em sua plenitude, principalmente no que diz respeito ao prazo decadencial aplicável.

DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS RELATIVAMENTE AO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A ciência do responsável solidário pelo crédito tributário após o prazo decadencial o exclui da responsabilidade tributária.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, negar provimento ao recurso de ofício.

Sala de Sessões, em 5 de junho de 2024.

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA – Relator

Assinado Digitalmente

José Marcio Bittes – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os julgadores Cleberson Alex Friess, Carlos Eduardo Fagundes de Paula, Rodrigo Alexandre Lazaro Pinto, Jose Marcio Bittes (Presidente)

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício, interposto em face do Acórdão nº 12-109.875 proferido pela 10ª Turma da DRJ/RJO, que julgou procedente a impugnação interposta por ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO – ASSESPA, CNPJ 34.150.771/0001-87 contra o auto de infração lavrado às fls. 2/19, conforme ementa a seguir:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2006 a 31/12/2007

DECLARAÇÃO DE NULIDADE POR DECISÃO ADMINISTRATIVA. NATUREZA DO VÍCIO. REABERTURA DE DISCUSSÃO NO RELANÇAMENTO.

Em que pese ter havido, para lançamento anterior, decisão definitiva na esfera administrativa, a matéria concernente à natureza do vício do mesmo se reabre no segundo lançamento formalizado, para que, no âmbito deste último, possa se operar o contraditório e a

ampla defesa em sua plenitude, principalmente no que diz respeito ao prazo decadencial aplicável.

DECADÊNCIA DOS LANÇAMENTOS RELATIVAMENTE AO RESPONSÁVEL SOLIDÁRIO. EXCLUSÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.

A ciência do responsável solidário pelo crédito tributário após o prazo decadencial o exclui da responsabilidade tributária.

MATÉRIA NÃO CONTESTADA. EFEITOS PROCESSUAIS.

A teor do art. 17 do Decreto nº 70.235, de 06/03/72, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal, considera-se não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante.

Os autos têm relação ao Auto de Infração lavrado sob nº. 37.527.491-0, lançado para restabelecer o crédito tributário constituído por meio do Auto de Infração nº 37.307.676-2, que foi anulado por vício formal, nos termos do Acórdão nº 2402-004.738, proferido pela 4ª Câmara /2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, na sessão de 09 de dezembro de 2015.

O procedimento fiscal em questão, apurou o crédito previdenciário devido pelo contribuinte SOCIEDADE UNIVERSITARIA GAMA FILHO, pelo fato de ele ter sua Isenção Previdenciária revogada pelo Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 17.001/002/2015 emitido em 23/05/2005, o qual gerou efeitos a partir de 01/08/97.

Trata-se de contribuições relativas às rubricas empresa e SAT, no período de 01/2006 a 13/2007, incidentes sobre a remuneração dos empregados declarados em Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIP, no valor de R\$ 73.715.397,57, consolidado em 16/11/2018.

Cientes do trâmite da ação fiscal, apenas o sujeito passivo ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO – ASSESPA apresentou impugnação tempestiva. Os demais quedaram-se inertes, conforme certificado nos autos.(fls. 827/831).

Como razões de impugnação, a parte impugnante arguiu a sua ilegitimidade passiva e, sobretudo, a decadência. A ASSESPA se insurgiu contra o seu ulterior arrolamento como sujeito passivo nos presentes autos, alegando que houve alteração nos elementos constitutivos do lançamento, uma vez que não havia sido cientificada no feito anterior.

Atesta que: “(...) ao efetuar o novo lançamento com base no prazo decadencial previsto pelo CTN, a Auditora Fiscal não apenas corrigiu o vício formal apontado no referido Acórdão, mas também equivocadamente, incluiu a Requerente no polo passivo do Processo Administrativo, na qualidade de responsável solidária. Ou seja, houve alteração na identificação do sujeito passivo, que constitui um dos elementos da obrigação tributária, ex vi do art. 142 do

CTN (...)", aduzindo que se trata de erro grosseiro e grave que justifica a nulidade do Termo de Responsabilidade Passiva Solidária lavrado contra a Requerente, eis que, nos termos da doutrina e jurisprudência sobre o tema, para fins de convalidação tem que se basear nos mesmos elementos da obrigação tributária (inclusive em relação ao sujeito passivo) que motivaram o primeiro lançamento, ficando a Administração Tributária adstrita à correção dos vícios relativos às formalidades não observadas anteriormente. Alega que qualquer alteração se afasta pela aplicação do artigo 173, II do CTN.

Desta forma, teria se operado a decadência em relação à sua co-responsabilização pelo crédito.

O Acórdão nº. 12-109.875, proferido pela 10ª Turma da DRJ/RJO, em 27/08/2019 (fls. 846 a 859) manteve integralmente o crédito tributário lançado, acrescidos de juros e multa de mora em relação aos sujeitos passivos SOCIEDADE UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO e GALILEO ADMINISTRADORA DE RECURSOS EDUCACIONAIS SA – MASSA FALIDA, mas excluiu do pólo passivo o então considerado devedor solidário ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO - ASSESPA, CNPJ 34.150.771/0001-87. 4, reconhecendo a decadência suscitada pela parte impugnante.

Quanto a tal tema, a autoridade julgadora fundamentou sua decisão da seguinte forma:

16.20. No caso em tela, é fato que a ASSESPA somente foi cientificada do procedimento tributário que transcorria em face da SUGF em 07/12/2018. Compulsando os autos do processo originário, constatamos que não houve a caracterização de grupo econômico com fins de incluir os responsáveis solidários na lixe, tendo sido, à época, arrolados como responsáveis pelo lançamento apenas as pessoas físicas indicadas às fls. 17 no processo DEBCAD nº 37.307.676-2 (COMPROT nº 11052.000805/2010-44).

16.21. Assim, é de fácil entendimento que a inclusão da ASSESPA no polo passivo do lançamento ora em análise, mediante caracterização de grupo econômico nos termos do artigo 30, IX da Lei 8.212/1991, introduziu um novo elemento no crédito tributário, uma vez que alterou o rol de sujeitos passivos do mesmo pelo uso de fundamentação legal e critérios diversos do originalmente utilizados.

16.22. Portanto, somos forçados a reconhecer que assiste razão à Impugnante ASSESPA quanto à decadência do direito de incluí-la no polo passivo do presente lançamento, uma vez que o prazo do artigo 173, II aplica-se somente à matéria e aos elementos que já faziam parte do lançamento anulado por vício formal. Importante frisar que nos termos dos artigos 210 do Código Civil e 487, II do Código de Processo Civil a decadência é matéria de ordem pública, devendo ser reconhecida de ofício, ainda que não alegada pela parte ou argüida extemporaneamente.

Em cumprimento ao citado Acórdão foi procedida a ciência do inteiro teor da Decisão a todos os interessados, intimando apenas os sujeitos passivos SOCIEDADE

UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO e GALILEO ADMINISTRADORA DE RECURSOS EDUCACIONAIS SA – MASSA FALIDA para pagamento do crédito mantido no prazo de 30 dias da ciência, conforme dispõe o artigo 5º, §1º da IN RFB nº 1.862/2018.

Considerando a constituição definitiva do crédito para o responsável: Sociedade Universitária Gama Filho (33.809.609/0001-65) e o solidário: Galileo Administradora de Recursos Educacionais S/A – Massa Falida (12.045.897/0001-59), foi aberto o processo nº. 10348.421468/2020-16, com a cópia integral do presente processo para recepção do crédito tributário referente ao Auto de Infração 37.527.491-0, visando o encaminhamento à Equipe de Cobrança.

Ainda em cumprimento ao Acórdão, por força da exclusão do responsável solidário ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO - ASSESPA, CNPJ 34.150.771/0001-87 do presente lançamento, foi interposto recurso de ofício da Presidente da 10ª Turma da DRJ/RJO, consoante o disposto no Art. 34, I do Decreto nº 70.235/72 c/c §2º do artigo 1º da então vigente Portaria MF nº 63, de 09/02/2017.

Então, ao que se vê, o cerne recursal está relacionado ao integral provimento da impugnação interposta pelo contribuinte ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO – ASSESPA (fls. 496/517), quanto ao crédito tributário no valor de R\$ 73.715.397,57 (fls.3).

O valor acima descrito supera os limites impostos pela Portaria MF nº 02, vigente desde 7 de janeiro de 2023, que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Nesse sentido, vejamos:

Portaria MF n. 2 de 17 de janeiro de 2023

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**. (...)

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

É o sucinto relatório.

VOTO

Conselheiro **CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA**, Relator

Cuida-se de recurso de ofício, interposto em face da decisão de primeira instância que, ao julgar integralmente procedente a impugnação interposta por ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO - ASSESPA, exonerou o crédito tributário no montante de R\$ 73.715.397,57 (setenta e três milhões, setecentos e quinze mil, trezentos e noventa e sete reais e cinquenta e sete centavos) apenas em relação a tal parte interessada, mantendo-o na íntegra em relação aos demais sujeitos passivos.

Da admissibilidade do Recurso de Ofício

Inicialmente, cumpre destacar que à época da interposição do recurso vigorava a Portaria MF n. 63, de 9 de fevereiro de 2017, que estabelecia o valor de alçada em R\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil reais).

Entretanto, em 7 de janeiro de 2023 foi publicada a Portaria MF n. 2, que alterou o valor limite para interposição de Recurso de Ofício para R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais). Nesse sentido, vejamos:

Portaria MF n. 2 de 17 de janeiro de 2023

O MINISTRO DE ESTADO DA FAZENDA, substituto, no uso da atribuição que lhe confere o inciso II do parágrafo único do art. 87 da Constituição, e tendo em vista o disposto no inciso I do art. 34 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, resolve:

Art. 1º O Presidente de Turma de Julgamento de Delegacia de Julgamento da Receita Federal do Brasil (DRJ) recorrerá de ofício sempre que a decisão exonerar sujeito passivo do pagamento de tributo e encargos de multa, em valor total superior a **R\$ 15.000.000,00 (quinze milhões de reais)**. (...)

Art. 2º Fica revogada a Portaria MF nº 63, de 9 de fevereiro de 2017.

Desta feita, há que se considerar o limite de alçada vigente no momento da apreciação do respectivo Recurso de Ofício. Aliás, sobre a matéria, a Súmula Carf nº 103 é inconteste neste sentido.

No caso em análise, dado o valor do crédito tributário em testilha, tenho que o recurso de ofício deve ser conhecido.

Do mérito

Tendo em vista que a fundamentação exarada pela autoridade de 1º grau trata de forma irreparável o caso concreto, tomo-a como razão de decidir, o que faço amparado no artigo 114, § 12, I, do RICARF (Portaria MF nº 1.634/23).

16. Da Preliminar de Decadência em Relação ao Responsável Solidário

16.1. Questiona, preliminarmente, o responsável solidário a sua inclusão no polo passivo da presente lide, em especial pelo fato de que ter se operado a decadência dos créditos

aqui lançados em relação a ele, uma vez que somente tomou ciência dos lançamentos em 07/12/2018, em relação a fatos geradores ocorridos nos anos de 2006 e 2007.

16.2. Nesse aspecto, cabe novamente esclarecer que o presente lançamento se destina a substituir o Auto de Infração NFLD DEBCAD nº 37.307.676-2 (processo COMPROT nº 11052.000805-2010-44) uma vez que o mesmo foi anulado por vício formal pelo Acórdão 2402-004.738, proferido em sessão de 09/12/2005 pela 4ª Câmara/2ª Turma Ordinária do CARF.

16.3. Nesta linha, cabe inicialmente esclarecer, à luz dos princípios atinentes ao processo administrativo fiscal, a distinção que se entende por vício formal e material.

16.4. Vício formal diz respeito a qualquer inexatidão na observância das normas que regem o procedimento do lançamento em si, sua maneira de realização.

16.5. Nesse diapasão, um lançamento é anulado por vício formal ou procedimental quando não se obedece às formalidades necessárias ou indispensáveis à existência do ato, descumprindo procedimentos inseridos na lei.

16.6. O vício material, por sua vez, relaciona-se com a existência dos elementos da obrigação tributária, que é a matéria tratada no lançamento. Relaciona-se à própria essência do lançamento e seus caracteres, os quais podem ser perscrutados do insigne art. 142 do Código Tributário Nacional (CTN): o fato gerador, a matéria tributável e o sujeito passivo. Todos esses elementos estão bem delineados nos lançamentos perpetrados.

16.7. Nesse contexto, HUGO DE BRITO MACHADO ao comentar o inciso II, do artigo 173 do Código Tributário Nacional (in COMENTÁRIOS AO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, vol. III, São Paulo: Atlas, p. 544), ensina que:

O prazo que se abre em face do inciso II do art. 173 do Código Tributário Nacional destina-se apenas a viabilizar a cobrança de tributo efetivamente devido e que não seria arrecadado em razão da nulidade por defeito simplesmente formal do lançamento anterior. Em outras palavras, esse prazo destina-se simplesmente a permitir um lançamento substitutivo do anterior, cuja nulidade decorreu de vício de forma, mas tinha substância aproveitável. (grifamos)

16.8. Segundo Leandro Paulsen, in Direito Tributário – Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência – 11ª Edição, “Os vícios formais são aqueles atinentes ao procedimento e ao documento que tenha formalizado a existência do crédito tributário. Vícios materiais são os relacionados à validade e à incidência da lei.” (grifo nosso)

16.9. Já De Plácido e Silva in “Vocabulário Jurídico” preceitua que “Vício de Forma é o defeito, ou a falta, que se anota em um ato jurídico, ou no instrumento em que se materializou, pela omissão de requisito, ou de desatenção à solenidade, que se prescreve como necessária à sua validade ou eficácia jurídica”. E ainda: “Formalidade - Derivado de forma (do latim formalitas), significa a regra, solenidade ou prescrição legal, indicativas da maneira por que o ato deve ser formado”.

16.10. Por esses excertos doutrinários, um lançamento tributário é anulado por vício formal quando não atende às formalidades ou aos procedimentos necessários ou indispensáveis à existência do ato, isto é, às disposições de ordem legal para a sua feitura.

16.11. Deste modo, fica patente que o vício formal corresponde a um defeito no processo de formação do lançamento, estando ínsito na exteriorização do ato em si. Tal defeito pode estar configurado na falta ou incorreção da capitulação legal do fato gerador, na incorreta descrição do mesmo (o que leva à preterição do direito de defesa do sujeito passivo), no emprego, pela autoridade lançadora, de meios inadequados para investigar os elementos da obrigação tributária, ou, ainda, no equívoco quanto à determinação da base de cálculo e/ou alíquota aplicada.

16.12. Nessa linha de raciocínio, aplicada ao caso em análise, temos por certo que a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação (prestação remunerada de serviços), bem como dos demais elementos fundamentais, intrínsecos do lançamento - sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto - estavam determinados de forma correta no lançamento nulo anterior ao ora examinado, seja no Relatório Fiscal, seja nos anexos que compõem os autos.

16.13. O Auto de Infração foi anulado, entretanto, porque se entendeu que a fiscalização não havia indicado expressamente o requisito descumprido pela Autuada que fundamentasse o cancelamento de sua isenção tributária, considerando insuficiente a menção ao Ato Cancelatório. Assim, por não observar o procedimento previsto na legislação, evidenciou-se o vício de natureza formal.

16.14. Desta forma, o lançamento que aqui se analisa, por se tratar de mero procedimento de convalidação de um outro Auto de Infração cuja mácula se encontrava somente no procedimento usado pela fiscalização, deve tão somente limitar-se a sanar tal vício, suprimindo a falha procedimental no que tange unicamente ao vício apontada pelo órgão revisor. Não cabe, portanto, a alteração de nenhum dos elementos constitutivos do lançamento quando da emissão do Auto de Infração substitutivo, visto que a convalidação do ato administrativo tem que se basear nos mesmos elementos que motivaram o lançamento anulado.

16.15. Nos termos do artigo 142 do CTN, tais elementos constitutivos são o fato gerador, a matéria tributável, o montante devido (mediante aplicação da alíquota cabível) e o sujeito passivo. Deste modo, o relançamento que tem por objetivo sanar vício formal deve, obrigatoriamente, reproduzir de forma idêntica todos os elementos assim, tanto quantitativa quanto qualitativamente.

16.16. Insurge-se, então, a ASSESPA contra o seu arrolamento como sujeito passivo nos presentes autos, alegando que houve alteração nos elementos constitutivos do lançamento, uma vez que não havia sido cientificada no feito anterior. Desta forma, teria se operado a decadência em relação à sua co-responsabilização pelo crédito.

16.17. Sobre o tema, cabe trazer à baila o ensinamento de Hugo de Brito Machado (in Curso de Direito Tributário, Ed. Malheiros, 28ª edição, 2007, pág. 241): “A rigor, na hipótese prevista no art. 173, inciso II, do CTN não se deve falar de interrupção do prazo de decadência. O que a referida norma estabelece é um novo prazo, desta feita para a Fazenda Pública proceda ao mesmo lançamento tributário, sem incorrer no vício formal que ensejou o anulamento de seu procedimento anterior. O lançamento será outro apenas formalmente, mas há de albergar os mesmos elementos substanciais que se encontravam no anterior. O valor do crédito correspondente, portanto, não poderá ser maior, a não ser que no procedimento anterior tenha havido algum erro de cálculo, Elemento substancial novo não pode ser incluído”. (grifamos)

16.18. Ora, é notório que a constituição do lançamento se concretiza com a ciência do sujeito passivo acerca do ato administrativo, sendo que, no caso da pluralidade de sujeitos, apenas a ciência individual do lançamento torna o crédito constituído em face deles.

16.19. Nesta linha, o artigo 3º da Portaria RFB 2.284, de 29 de novembro de 2010, vigente à época do lançamento, dispõe que, em caso de pluralidade de sujeitos passivos, todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, senão vejamos:

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

16.20. No caso em tela, é fato que a ASSESPA somente foi cientificada do procedimento tributário que transcorria em face da SUGF em 07/12/2018. Compulsando os autos do processo originário, constatamos que não houve a caracterização de grupo econômico com fins de incluir os responsáveis solidários na lide, tendo sido, à época, arrolados como responsáveis pelo lançamento apenas as pessoas físicas indicadas às fls. 17 no processo DEBCAD nº 37.307.676-2 (COMPROT nº 11052.000805/2010-44).

16.21. Assim, é de fácil entendimento que a inclusão da ASSESPA no polo passivo do lançamento ora em análise, mediante caracterização de grupo econômico nos termos do artigo 30, IX da Lei 8.212/1991, introduziu um novo elemento no crédito tributário, uma vez que alterou o rol de sujeitos passivos do mesmo pelo uso de fundamentação legal e critérios diversos do originalmente utilizados.

16.22. Portanto, somos forçados a reconhecer que assiste razão à Impugnante ASSESPA quanto à decadência do direito de incluí-la no polo passivo do presente lançamento, uma vez que o prazo do artigo 173, II aplica-se somente à matéria e aos elementos que já faziam parte do lançamento anulado por vício formal. Importante frisar que nos termos dos artigos 210 do Código Civil e 487, II do Código de Processo Civil a decadência é matéria de ordem pública, devendo ser reconhecida de ofício, ainda que não alegada pela parte ou argüida extemporaneamente.

16.23. Assim, constatamos que no caso em apreço, a ciência da inclusão da ASSESPA como responsável solidário do crédito tributário se deu em 2018, sendo que os fatos geradores abrangem o período de janeiro de 2006 a dezembro 2007. Além disto, em 22/05/2019 a ASSESPA teve acesso aos autos do processo originário (COMPROT 11052.000805/2010-44), após solicitar pedido de vistas do mesmo, atestando efetivamente a ciência extemporânea dos elementos relativos ao lançamento tributário e ao processo administrativo anterior. Logo, revela-se patentemente extinto, pela decadência, o direito de a Administração de lançar o crédito tributário tendo a ASSESPA como sujeito passivo solidário.

16.24. Em face do exposto, voto pela exclusão do responsável solidário Associação Educacional São Paulo Apóstolo - ASSESPA do polo passivo do presente lançamento, e, em razão disto, pelo fato de a Defendente não mais integrar a lide, deixo de apreciar os demais argumentos escandidos na Impugnação.

Feita a exposição supra, destaco que não há qualquer dúvida no que concerne ao tema em contexto, qual seja a decadência em relação ao lançamento e à constituição do crédito tributário. Do mesmo modo se fala quanto à garantia dos princípios do contraditório e ampla defesa no âmbito do processo administrativo.

Desta feita, a decisão de primeiro grau acolheu o pedido de nulidade do lançamento sob o argumento de que estaria invalidado o referido ato administrativo porque deixou-se de observar os princípios e direitos constitucionais a ela deferidos pela ordem jurídica vigente, quais sejam, o do contraditório, ampla defesa e devido processo legal, uma vez que a autoridade fiscal não incluiu no auto de infração inicial a empresa cuja personalidade jurídica ignorou. Assim agindo, restou prejudicado o devido processo legal.

Está assente na doutrina e na jurisprudência judicial que os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc.).

Isto significa dizer que, para a constituição regular do crédito tributário pelo Fisco, implica na observância aos ditames do art.142 do CTN que assegura as garantias do princípio do contraditório, devido processo legal e da ampla defesa, conforme estabelece o art. 5º, LIV e LV, da CF.

Assim, identificada a ocorrência do fato gerador e as pessoas que tenham nele interesse, torna-se imprescindível que a autoridade administrativa lançadora/autuante imponha formalmente contra aos sujeitos passivos solidários a cobrança do tributo devido, sob pena de violação aos princípios anteriormente mencionados, e uma vez constatada essa violação, nulo será o procedimento pela ausência de notificação/intimação, imprescindível para a constituição do crédito tributário.

Do compulsu dos autos, de fato, observo que a autoridade fiscal ignorou, ao lavrar o Auto de Infração nº 37.307.676-2 - que foi anulado por vício formal – a possível relação jurídica e

de responsabilidade fiscal solidária da empresa impugnante, com a SOCIEDADE UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO.

Ora, constatado o vínculo das empresas, com a situação fática que constitui fato gerador da obrigação tributária, fica evidente a existência de responsabilidade passiva solidária entre elas e a atuada inicialmente, qual seja a SOCIEDADE UNIVERSITÁRIA GAMA FILHO.

Tal inclusão deveria ter ocorrido oportunamente, garantindo-se o contraditório e a ampla defesa.

Nos termos do art. 124, I do CTN:

Art.124.São solidariamente obrigadas:

I as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (...)."

Reitere-se que, identificada a existência de responsabilidade solidária, é dever da Autoridade fiscal promover a inclusão formal da empresa responsável no polo passivo do Processo Administrativo Fiscal (PAF), isso também por imposição do art. 121, parágrafo único, II, do CTN, o qual estabelece que todo responsável é sujeito passivo tributário.

Nessa perspectiva, é condição essencial para o lançamento válido a intimação/notificação de todos os sujeitos passivos do crédito tributário, conforme determina o art. 10, inciso V, do Decreto 70.235/72, sob pena de violação dos princípios do Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla defesa.

Nesse sentido, vejamos o artigo 10, V, do Decreto70.235/72:

"Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente: (...).

V a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias; (...)."

Corroborando a determinação legal acima delineada, a Secretaria da Receita Federal editou a Portaria RFB 2.284/10, tratando especificamente os procedimentos a serem adotados pelos agentes fiscais, quando constatada pluralidade de sujeitos passivos tributários, *in verbis*:

Art. 2º Os Auditores Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.

§ 1ºA autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade.

§2º Na hipótese de que trata o *caput*, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis.

Art.3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do *caput*, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

Com relação à inobservância ao princípio do devido processo legal que está inserido no inciso LIV, do art. 5º, da CF, e, segundo o qual "ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal", observo que a empresa impugnante, efetivamente suportou o ônus do procedimento de constituição de crédito tributário sem sequer ter sido autuada no auto de infração inicialmente lavrado.

Dessa forma, inexistindo termo de sujeição passiva em relação à empresa ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO – ASSESPA, nem tampouco qualquer registro de intimação/notificação sobre o procedimento fiscal ora impugnado, restam violados os direitos ao Devido Processo Legal, Contraditório e Ampla Defesa, bem como eivado de vício insanável o Auto de Infração. Por descumprir requisito de validade do art.10, V do Decreto 70.235/72, torna-se imperioso reconhecer a nulidade do Lançamento em relação à parte impugnante.

Importa reiterar que 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.

Feitas essas considerações a respeito da inobservância aos princípios e garantias constitucionais, importante observar acerca do vício que padece o lançamento em análise, se material ou formal.

Esse enquadramento torna-se importante porque se material estar-se-ia diante de um vício insanável, tornando-se, de pronto, nulo o lançamento, enquanto que se formal o vício, além de possibilitar que a fiscalização possa novamente emitir o lançamento, ao teor do Inc. II, do art. 173 do CTN, alterado estará, por exemplo, a data de início da contagem do prazo decadencial de cinco anos para que a Fazenda Pública possa exigir o pertinente crédito tributário, *in verbis*:

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

(...);

II da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.”

Desta forma, o lançamento que aqui se analisa, por se tratar de mero procedimento de convalidação de um outro Auto de Infração cuja mácula se encontrava somente no procedimento usado pela fiscalização, deve tão somente limitar-se a sanar tal vício, suprimindo a falha procedimental no que tange unicamente ao vício apontado pelo órgão revisor.

Não cabe, portanto, a alteração de nenhum dos elementos constitutivos do lançamento quando da emissão do Auto de Infração substitutivo, visto que a convalidação do ato administrativo tem que se basear nos mesmos elementos que motivaram o lançamento anulado.

Nos termos do artigo 142 do CTN, tais elementos constitutivos são o fato gerador, a matéria tributável, o montante devido (mediante aplicação da alíquota cabível) e o sujeito passivo.

Deste modo, o relançamento que tem por objetivo sanar vício formal deve, obrigatoriamente, reproduzir de forma idêntica todos os elementos assim, tanto quantitativa quanto qualitativamente.

Logo, com razão a ASSESPA ao se insurgir contra o seu arrolamento como sujeito passivo nos presentes autos, alegando que houve alteração nos elementos constitutivos do lançamento, uma vez que não havia sido cientificada no feito anterior.

Desta forma, saliento que escorreito é o entendimento de que se operou a decadência em relação à sua co-responsabilização pelo crédito.

Conforme bem exposto no acórdão recorrido, reitero que a constituição do lançamento se concretiza com a ciência do sujeito passivo acerca do ato administrativo, sendo que, no caso da pluralidade de sujeitos, apenas a ciência individual do lançamento torna o crédito constituído em face deles.

Nesse toar, o artigo 3º da Portaria RFB 2.284, de 29 de novembro de 2010, vigente à época do lançamento, dispõe que, em caso de pluralidade de sujeitos passivos, todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, senão vejamos:

Art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação.

Parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento.

Repito que, no caso dos autos, é fato que a ASSESPA somente foi cientificada do procedimento tributário que transcorria em face da SUGF em 07/12/2018.

Compulsando os autos do processo originário, verifico, portanto, que, de fato, não houve a caracterização de grupo econômico com fins de incluir os responsáveis solidários na lide,

tendo sido, à época, arrolados como responsáveis pelo lançamento apenas as pessoas físicas indicadas às fls. 17 no processo DEBCAD nº 37.307.676-2 (COMPROT nº 11052.000805/2010-44).

Então, compartilho do entendimento exarado no acórdão recorrido no que concerne ao reconhecimento da decadência do direito de incluir o sujeito passivo impugnante no polo passivo do presente lançamento, uma vez que o prazo do artigo 173, II aplica-se somente à matéria e aos elementos que já faziam parte do lançamento anulado por vício formal.

Logo, conforme exposto na fundamentação supra, revela-se patentemente extinto, pela decadência, o direito de a Administração de lançar o crédito tributário em relação à ASSOCIAÇÃO EDUCACIONAL SÃO PAULO APÓSTOLO – ASSESPA como sujeito passivo solidário.

Por força disso, a decisão colegiada de primeiro grau merece ser mantida em todos os seus termos.

Conclusão:

Ante o exposto, **conheço do Recurso de Ofício para, no mérito, negar-lhe provimento, mantidos os integrais termos do acórdão recorrido.**

Assinado Digitalmente

CARLOS EDUARDO FAGUNDES DE PAULA

Conselheiro Relator