



MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
SEGUNDA SEÇÃO DE JULGAMENTO

Processo nº 14363.000149/2010-64
Recurso nº 000.138
Resolução nº **2302-000.138 – 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Data 07 de fevereiro de 2012
Assunto Solicitação de Diligência
Recorrente K. J. HARJANI CIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 2ª TO/3ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por unanimidade de votos, em converter o julgamento em diligência, nos termos do relatório e voto que integram o presente julgado.

Marco André Ramos Vieira - Presidente.

Arlindo da Costa e Silva - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Marco André Ramos Vieira (Presidente de Turma), Manoel Coelho Arruda Junior (Vice-presidente de turma), Liége Lacroix Thomasi, Adriana Sato e Arlindo da Costa e Silva.

Período de apuração: 01/01/1996 a 31/12/2002.

Data da lavratura da NFLD: 17/05/2005.

Data da Ciência do NFLD: 09/06/2005.

Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito - NFLD lavrada com a finalidade de substituir a NFLD DEBCAD nº 35.732.977-5, anulada em virtude de terem sido apresentados novos documentos relativos às duas reformas incluídas naquela notificação (Certidões de Habite-se, Registro de Imóveis e CND relativa ao prédio do TAJ MAHAL CONTINENTAL HOTEL), conforme descrito no Relatório Fiscal a fls. 15/19.

Informa a Autoridade Lançadora que no decorrer da ação fiscal, não foram apresentados os documentos relativos às reformas executadas em dois estabelecimentos da empresa (Taj Mahal Continental Hotel e Plaza Hotel), cujas despesas foram verificadas em diversas contas do livro Razão, a saber:

- *conta 211-2 - Reformas em Andamento, conta 200-2 - Edificações e Construções e conta. 422-4 - Gastos com Instalações, referentes a 1996/1997;*
- *conta 203-5 - Reformas em Andamento - Filial/TAJ, referente a 1998 e 1999;*
- *conta 116 - Reformas em Andamento – Filial/TAJ, relativa a 1999/2000;*
- *contas 1453, 1454 e 1457, referentes a 2000/2002.*

Informa que na lavratura da NFLD substituída (NFLD N. 35.732.977-5), tendo em vista a completa ausência de documentos acerca da mão-de-obra utilizada, utilizou-se o método da aferição indireta, conforme dispõe o artigo 72 da Instrução Normativa INSS/DC nº 69/2002, à época vigente.

Aduz que, no caso em tela, trata-se de edificações prediais e não foi disponibilizado à fiscalização qualquer documento que pudesse suportar a aferição com base na área construída (Art. 72, I, da IN 69/2002), como Alvarás de Construção, Habite-se, matrículas CEI, Projetos, etc. Por tal razão, ante a inexistência de registros de despesas com a mão-de-obra utilizada nas reformas efetuadas (seja mão-de-obra própria, construtoras ou empreiteiras contratadas), utilizou-se como parâmetro para o lançamento os próprios registros contábeis do livro Razão, na forma dos artigos 74 e 75 da IN 69/2002.

Informa, todavia, que durante os trabalhos de Diligência Fiscal, visando a verificar a procedência de alegações do contribuinte em sede de impugnação à NFLD 35.732.977-5, foram disponibilizadas cópias das Certidões de Habite-se de ambos os imóveis, do Registro de Imóveis e de Certidão Negativa de Débito obtida junto ao INSS, referente ao prédio onde funciona o TAJ MAHAL CONTINENTAL HOTEL. Pondera que tais documentos, muito embora não afastem a aferição indireta, possibilitam a aplicação do disposto nos artigos 440; 447 a 456 e 472, todos da Instrução Normativa IN INSS/DC nº 100/2003, procedendo-se ao cálculo do valor da mão-de-obra empregada com base na área construída (CUB), conforme Aviso de Regularização de Obra – ARO a fls. 20/21.

Assim, cancelou-se o lançamento aviado na NFLD nº 35.732.977-5, consolidado pela Decisão-Notificação DN nº 03.401.4/0027/2006, e lavrou-se o presente, em substituição, sobre a mesma situação fática, agora embasado em fato/documento não conhecido por ocasião do lançamento anterior.

Irresignado com o supracitado lançamento tributário, o sujeito passivo apresentou impugnação a fls. 46/51.

A Delegacia da Receita Previdenciária no Amazonas lavrou Decisão-Notificação a fls. 80/86 julgando procedente a Notificação Fiscal e mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

O Sujeito Passivo foi cientificado da decisão de 1ª Instância no dia 02/06/2006, conforme Aviso de Recebimento a fl. 89.

Inconformado com a decisão exarada pelo órgão administrativo julgador *a quo*, o ora Recorrente interpôs recurso voluntário, a fls. 92/102, respaldando sua inconformidade em argumentação desenvolvida nos seguintes elementos:

- Cerceamento de defesa, em razão de lhe estarem sendo cobrados valores sem a correspondente informação do índice de juros e multa praticado;
- Que o Princípio da Celeridade nos autos processuais foi violado, uma vez que a auditoria se *arrastou* por mais de dois anos;
- Que os pagamentos de *pro labore* dos sócios da empresa são recolhidos em conta própria, não tendo jamais a empresa adotado a prática de pagar *pro labore* sem declará-los;
- Que a cobrança de juros e multa é excessiva, *trespassando* os limites da lei, uma vez que triplicaram o valor do principal;
- Que os lançamentos contábeis pesquisados referem-se a materiais que foram utilizados na manutenção preventiva e corretiva das instalações da empresa, realizada por empregados de seu departamento de manutenção e serviços gerais, sem contratação de mão- de-obra, com apenas pequena reforma no ano de 1996 e a utilização esporádica de empreiteiros mediante Notas Fiscais Avulsas;
- Que se justificam os valores significativos por se tratar de companhia hoteleira de alto nível, com dois hotéis dispondo de 250 apartamentos, dos quais 170 são classificados como 5 estrelas, de altíssima rotatividade, daí requerer materiais de excelente qualidade e alto preço;
- Que foram incluídos indevidamente no levantamento diversos valores, tais como Correção Monetária de Balanço Anual; pagamentos efetuados à empresa franqueadora Holiday Inn, lançados em conta incorreta, e taxas pagas à URBAM por reforma da piscina;
- Que o Auditor Fiscal laborou em equívoco ao relatar empregados admitidos "quando já houvera sido encerrada as obras objeto da autuação", conforme passa a relacionar às fls. 047, subitem 2.1, e acrescenta que as atividades de manutenção, "entre outras menos expressiva", também se incluem nas atividades de construção.

Ao fim, requer que seja tornado sem efeito o procedimento fiscal.

Relatados sumariamente os fatos relevantes.

Conselheiro Arlindo da Costa e Silva, Relator.

1. DOS PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE

1.1. DA TEMPESTIVIDADE

O sujeito passivo foi válida e eficazmente cientificado da decisão recorrida no dia 02/06/2006. Havendo sido o recurso voluntário protocolado no dia 27 do mesmo mês e ano, há que se reconhecer a tempestividade do recurso interposto.

1.2. DO CONHECIMENTO DO RECURSO.

Afirma o Recorrente que o Princípio da Celeridade nos autos processuais foi violado, uma vez que a auditoria se *arrastou* por mais de dois anos. Acrescenta que os pagamentos de *pro labore* dos sócios da empresa são recolhidos em conta própria, não tendo jamais a empresa adotado a prática de pagar *pro labore* sem declará-los.

Argumenta ainda o Recorrente ter havido cerceamento do seu direito de defesa, em razão de lhe estarem sendo cobrados valores sem a correspondente informação do índice de juros e multa praticados.

Tais alegações, todavia, não poderão ser objeto de deliberação por esta Corte Administrativa eis que a matéria nelas aventadas não foram oferecidas à apreciação da Corte de 1ª Instância, não integrando, por tal motivo, a decisão ora guerreada.

Com efeito, compulsando a Peça de Defesa ao Auto de Infração em julgamento, verificamos que as alegações acima postadas inovam o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação. Tais matérias não foram, nem mesmo indiretamente, abordadas pelo impugnante em sede de defesa administrativa em face do lançamento tributário que ora se discute.

Os alicerces do Processo Administrativo Fiscal encontram-se fincados no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, cujo art. 16, III estipula que a impugnação deve mencionar os motivos de fato e de direito em que se fundamenta a defesa, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir. Em plena sintonia com tal preceito normativo processual, o art. 17 dispõe de forma hialina que a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante será considerada legalmente como não impugnada.

Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972

Art. 16. A impugnação mencionará:

(...)

III - os motivos de fato e de direito em que se fundamenta, os pontos de discordância e as razões e provas que possuir; (Redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993)

(...)

§4º A prova documental será apresentada na impugnação, precluindo o direito de o impugnante fazê-lo em outro momento processual, a menos que: (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

a) fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

b) refira-se a fato ou a direito superveniente; (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

c) destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. (Incluído pela Lei nº 9.532, de 1997)

Art. 17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante. (Redação dada pela Lei nº 9.532, de 1997)

As disposições inscritas no art. 17 do Dec. nº 70.235/72 espelham, no Processo Administrativo Fiscal, o princípio processual da impugnação específica retratado no art. 302 do Código de Processo Civil, assim redigido:

Código de Processo Civil

Art. 302. Cabe também ao réu manifestar-se precisamente sobre os fatos narrados na petição inicial. Presumem-se verdadeiros os fatos não impugnados, salvo:

I - se não for admissível, a seu respeito, a confissão;

II - se a petição inicial não estiver acompanhada do instrumento público que a lei considerar da substância do ato;

III - se estiverem em contradição com a defesa, considerada em seu conjunto.

Parágrafo único. Esta regra, quanto ao ônus da impugnação especificada dos fatos, não se aplica ao advogado dativo, ao curador especial e ao órgão do Ministério Público.

Deflui da normatividade jurídica inserida pelos comandos insculpidos no Decreto nº 70.235/72 e no Código de Processo Civil, na interpretação conjunta autorizada pelo art. 108 do CTN, que o impugnante carrega como fardo processual o ônus da impugnação específica, a ser levada a efeito no momento processual apropriado, *in casu*, no prazo de defesa assinalado expressamente no Auto de Infração, observadas as condições de contorno assentadas no relatório intitulado IPC – Instruções para o Contribuinte.

Nessa perspectiva, a matéria específica não expressamente impugnada em sede de defesa administrativa será considerada como verdadeira, precluindo processualmente a oportunidade de impugnação ulterior, não podendo ser alegada em grau de recurso.

Saliente-se que as diretivas ora enunciadas não conflitam com as normas perfiladas no art. 473 do CPC, aplicado subsidiariamente no processo administrativo tributário, a qual exclui das partes a faculdade discutir, no curso do processo, as questões já decididas, a cujo respeito já se operou a preclusão.

De outro eito, cumpre esclarecer, eis que pertinente, que o Recurso Voluntário consubstancia-se num instituto processual a ser manejado para expressar, no curso do processo, a inconformidade do sucumbente em face de decisão proferida pelo órgão julgador *a quo* que lhe tenha sido desfavorável, buscando reformá-la. Não exige o dispêndio de energias intelectuais no exame da legislação em abstrato a conclusão de que o recurso pressupõe a existência de uma decisão precedente, dimanada por um órgão julgador postado em posição processual hierarquicamente inferior.

Assim, não havendo a decisão guerreada se manifestado sob determinada questão do lançamento, eis que não expressamente impugnada pelo sujeito passivo, não há que se falar em reforma do julgado em relação a tal questão, eis que a respeito dela nada consta no acórdão hostilizado. É gravitar em torno do nada.

Nesse contexto, à luz do que emana, com extrema clareza, do Direito Positivo, permeado pelos princípios processuais da impugnação específica e da preclusão, que todas as alegações de defesa devem ser concentradas na impugnação, não podendo o órgão *ad quem* se pronunciar sobre matéria antes não questionada, sob pena de supressão de instância e violação ao devido processo legal.

Além disso, nos termos do art. 17 do Decreto nº 70.235/72, as matérias não expressamente contestadas pelo impugnante em sede de defesa ao lançamento tributário são juridicamente consideradas como não impugnadas, não se instaurando qualquer litígio em relação a elas, sendo processualmente inaceitável que o Recorrente as resgate das cinzas para inaugurar, em segunda instância, um novo *front* de inconformismo em face do lançamento que se opera.

O conhecimento de questões inovadoras, não levadas antes ao conhecimento do Órgão Julgador Primário, representaria, por parte desta Corte, negativa de vigência ao preceito insculpido no art. 17 do Decreto nº 70.235/72, provimento este que somente poderia emergir do plenário do Poder Judiciário.

Por tais razões, as matérias abordadas nos primeiros parágrafos deste tópico, não poderão ser conhecidas por este Colegiado.

Presentes os demais requisitos de admissibilidade do recurso, dele conheço parcialmente.

2. DAS PRELIMINARES

2.1. DA DECADÊNCIA

Malgrado não haja sido suscitada pelo Recorrente, a condição intrínseca de matéria de ordem pública nos autoriza a examinar, *ex officio*, a questão relativa à fluência do

prazo decadencial do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário objeto do vertente processo.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, em julgamento realizado em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91, nos termos que se vos seguem:

Súmula Vinculante nº 8 - “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”.

Conforme estatuído no art. 103-A da Constituição Federal, a Súmula Vinculante nº 8 é de observância obrigatória tanto pelos órgãos do Poder Judiciário quanto pela Administração Pública, devendo este Colegiado aplicá-la de imediato.

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei.

Afastada por inconstitucionalidade a eficácia das normas inscritas nos artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, urgem serem seguidas as disposições relativas à matéria em relevo inscritas no Código Tributário Nacional – CTN e nas demais leis de regência.

O instituto da decadência no Direito Tributário, malgrado respeitadas posições em sentido diverso, encontra-se regulamentado no art. 173 do Código Tributário Nacional - CTN, que reza *ipsis litteris*:

Código Tributário Nacional - CTN

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;

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

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

A análise da subsunção do fato *in concreto* à norma de regência revela que, ao caso *sub examine*, opera-se a incidência das disposições inscritas no inciso I do transcrito art.

173 do CTN. Nessa condição, tendo sido o lançamento realizado em 17 de maio de 2005, este apenas alcançaria os fatos geradores ocorridos a partir da competência dezembro/1999, inclusive, excluído os fatos geradores relativos ao 13º salário desse mesmo ano.

Pelo exposto, encontram-se atingidas pela fluência do prazo decadencial todas as obrigações tributárias relativas aos fatos geradores ocorridos nas competências anteriores a dezembro de 1999, caducando, por conseguinte, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário a elas correspondente.

Vencidas as preliminares, passamos à análise do mérito.

3. DO MÉRITO

Cumpre assentar inicialmente que não serão objeto de apreciação por este Colegiado as matérias não expressamente contestadas pelo Recorrente, as quais se presumirão verdadeiras.

3.1. DOS FATOS GERADORES

Relata a Autoridade Lançadora que a presente NFLD houve-se por lavrada com em substituição à NFLD nº 35.732.977-5, anulada em virtude de terem sido apresentados novos documentos relativos às duas reformas incluídas naquela notificação. Informa o Agente fiscal que, durante os procedimentos de fiscalização que resultou na NFLD substituída, não foram apresentados os documentos relativos às reformas executadas em dois estabelecimentos da empresa (Taj Mahal Continental Hotel e Plaza Hotel), cujas despesas foram verificadas em diversas contas do livro *Razão*, o que motivou a lavratura da NFLD substituída, mediante aferição indireta da base de cálculo, nos termos do art. 72 da IN INSS/DC nº 69/2002, então vigente. Para tanto, foram utilizados como parâmetro de aferição da matéria tributável os próprios registros contábeis do livro *Razão*, na forma dos artigos 74 e 75 da IN 69/2002.

Informa, todavia, que durante os trabalhos de Diligência Fiscal visando a verificar a procedência de alegações da contribuinte em sede de impugnação à NFLD 35.732.977-5, foram disponibilizadas cópias das Certidões de Habite-se de ambos os imóveis, do Registro de Imóveis e de Certidão Negativa de Débito obtida junto ao INSS, referente ao prédio onde funciona o TAJ MAHAL CONTINENTAL HOTEL. Pondera que tais documentos, muito embora não afastem a aferição indireta, possibilitam a aplicação do disposto nos artigos 440, 447 a 456 e 472, todos da Instrução Normativa IN INSS/DC nº 100/2003, procedendo-se ao cálculo do valor da mão-de-obra empregada com base na área construída (CUB), conforme Aviso de Regularização de Obra – ARO a fls. 20/21.

Assim, cancelou-se o lançamento aviado na NFLD nº 35.732.977-5, consolidado pela Decisão-Notificação DN nº 03.401.4/0027/2006, lavrou-se o presente, em substituição, sobre a mesma situação fática, agora embasado em fato/documento não conhecido por ocasião do lançamento anterior.

Com efeito, o art. 37 da Lei nº 8.212/91 estatui que, ao ser constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições previdenciárias, a fiscalização tem por dever de ofício lavrar a correspondente notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem,

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 37. Constatado o atraso total ou parcial no recolhimento de contribuições tratadas nesta Lei, ou em caso de falta de pagamento de benefício reembolsado, a fiscalização lavrará notificação de débito, com discriminação clara e precisa dos fatos geradores, das contribuições devidas e dos períodos a que se referem, conforme dispuser o regulamento. (grifos nossos)

§1º Recebida a notificação do débito, a empresa ou segurado terá o prazo de 15 (quinze) dias para apresentar defesa, observado o disposto em regulamento. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§2º Por ocasião da notificação de débito ou, quando for o caso, da inscrição na Dívida Ativa do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, a fiscalização poderá proceder ao arrolamento de bens e direitos do sujeito passivo, conforme dispuser aquela autarquia previdenciária, observado, no que couber, o disposto nos §§ 1º a 6º, 8º e 9º do art. 64 da Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

Se nos afigura ter a fiscalização tropeçado nesse cuidado, fazendo substituir um lançamento por outro, sem atentar para as características inerentes a cada um.

É certo que, nos casos de recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o §3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91 autoriza o fisco a inscrever de ofício a importância reputada como devida, transferindo-se para os ombros do sujeito passivo o ônus da prova em contrário.

Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991

Art. 33. Ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘a’, ‘b’ e ‘c’ do parágrafo único do art. 11, bem como as contribuições incidentes a título de substituição; e à Secretaria da Receita Federal – SRF compete arrecadar, fiscalizar, lançar e normatizar o recolhimento das contribuições sociais previstas nas alíneas ‘d’ e ‘e’ do parágrafo único do art. 11, cabendo a ambos os órgãos, na esfera de sua competência, promover a respectiva cobrança e aplicar as sanções previstas legalmente. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 2001).

(...)

§3º Ocorrendo recusa ou sonegação de qualquer documento ou informação, ou sua apresentação deficiente, o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e o Departamento da Receita Federal-DRF podem, sem prejuízo da penalidade cabível, inscrever de ofício importância que reputarem devida, cabendo à empresa ou ao segurado o ônus da prova em contrário.

Mostrou-se deficiente, de fato, a documentação fornecida pelo Recorrente, eis que os valores da mão de obra empregada nas reformas a que se refere o Relatório Fiscal deveriam estar assentados nos documentos próprios, de acordo com a legislação previdenciária. Mas tal providência não foi tomada. Assim, outra alternativa não se abriu à fiscalização que não apurar o montante devido por aferição indireta da base de cálculo, autorizada que estava pelo permissivo legal encartado no § 3º do art. 33 da Lei nº 8.212/91.

Com efeito, o princípio da verdade material deve iluminar o procedimento de fiscalização para permitir lógica entre hipótese normativa e a realidade fática considerada. Mas tal princípio deve ser observado não somente pela administração tributária, como também, pelo administrado, que tem por obrigação legal registrar todos os fatos geradores de contribuições previdenciárias tanto nas folhas de pagamento como nas GFIP e na sua escrita fiscal. Falhando o contribuinte em sua obrigação, a lei prevê um procedimento alternativo, consistente na apuração indireta da base de cálculo, como assim procedeu a fiscalização.

Cite-se por relevante que no procedimento de apuração da matéria tributável por arbitramento, vale-se a Autoridade Fiscal de outros elementos de sindicância que não aqueles documentos assinalados pela lei como adequados ao registro lapidado dos fatos geradores das contribuições em foco, tais como as folhas de pagamento, GFIP e os Livros Fiscais. Tais elementos podem ser os mais diversos, como, a título meramente ilustrativo, RPA, notas fiscais, Custo Unitário Básico da construção civil, valor de mercado de utilidades recebidas por segurados, custo de mão de obra empregada em serviços de construção civil, dentre outros.

Alguns desses critérios de aferição indireta, a serem empregados pela fiscalização nas hipóteses autorizadas pela lei, encontram-se positivados na legislação previdenciária, ostentando natureza meramente procedimental interna, não interferindo, de maneira alguma, *extra muros*, eis que não vinculam nem impõem obrigações, de qualquer espécie, aos contribuintes. A abrangência de seus comandos, advirta-se, restringe-se, tão somente, ao critério de apuração indireta das bases de cálculo de contribuições previdenciárias, nada mais.

Em outros casos, a fiscalização tem que buscar outros parâmetros de aferição os mais diversos imagináveis, de molde a construir hipoteticamente o arcabouço substancial da matéria tributável. Muita vez, vale-se a fiscalização de um critério de analogia da empresa fiscalizada com as demais empresas atuantes no mesmo ramo e que se encontram em situações similares. Muitas outras ocasiões, tem a autoridade fiscal que extrair de outras fontes de informações o montante da base de cálculo do tributo, para determinar o montante devido.

Não se pode, contudo, confundir *arbitramento* com *arbitrariedade*. No procedimento de reconstrução do montante impositivo, em hipótese alguma, pode o agente público se afastar do princípio da razoabilidade, eis que tal norteamento é que irá fornecer a higidez de que necessita a sua concepção hipotética da base de cálculo para dar suporte ao lançamento que se opera.

No caso em apreciação, a autoridade fiscal procedeu à substituição de um lançamento tributário, cuja base de cálculo houve-se apurada pelos lançamentos contábeis assentados em diversas contas dos livros Razão, por uma outra NFLD, cujo montante tributável igualmente se quantificou mediante aferição indireta com fundamento no Custo Unitário Básico de reforma predial.

Pecou, no entanto, o servidor do fisco no cumprimento dos requisitos exigidos pelo art. 37 da Lei nº 8.212/91. Afinal, onde restaram consignados na Notificação Fiscal substituta a discriminação clara e precisa dos fatos geradores e os períodos a que se referem?

O Aviso de Regularização de Obra a fls. 20/21 refere-se a “reformas” em prédio residencial. Quais foram as reformas realizadas pelo sujeito passivo? Quais os elementos fáticos que levaram o auditor fiscal a concluir que as reformas levadas a efeito pelo Recorrente foram realizadas na área integral dos dois prédios (16.657,26 m²), conforme assentado nos ARO a fls. 20/21.

Carece de sustentabilidade, pois, o critério de aferição indireta adotado pela autoridade fiscal, circunstância que instabiliza todo o lançamento.

Por tais razões, pautamos pela conversão do julgamento em diligência para que a fiscalização faça coligir aos autos os elementos de convicção que fundamentaram a conclusão da Autoridade Lançadora de que a reforma se houve por realizada em toda a área predial do Taj Mahal Continental Hotel e do Plaza Hotel, conforme consignado no ARO, bem como o período em que foram tais reformas realizadas, tendo em vista a caducidade parcial abordada no item 2.1. supra.

4. CONCLUSÃO:

Pelos motivos expendidos, voto pela **CONVERSÃO** do julgamento em **DILIGÊNCIA**, nos termos descritos no parágrafo que a este antecede.

Do resultado da diligência, antes de os autos retornarem a este Colegiado, dê-se vistas ao Recorrente, para que, desejando, possa se manifestar no processo no prazo normativo.

É como voto.

Arlindo da Costa e Silva