



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

Processo n° 35578.000414/2005-00
Recurso n° 155.291 Voluntário
Acórdão n° **2401-01.568 – 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária**
Sessão de 02 de dezembro de 2010
Matéria DIFERENÇA DE CONTRIBUIÇÕES, AFERIÇÃO INDIRETA
Recorrente RIGER ENGENHARIA LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/03/1995 a 30/06/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - DECADÊNCIA DE CONTRIBUIÇÕES - FOLHA DE PAGAMENTOS

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5° 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”.

Nos lançamentos em que se identifica recolhimento antecipado de contribuições a decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, § 4º, para os demais a decadência é aplicada conforme o art. 173, I do CTN.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO - OBRA DE CONSTRUÇÃO CIVIL - ENQUADRAMENTO DE ACORDO COM O CUB - AFERIÇÃO INDIRETA PELA NOTA FISCAL - CRITÉRIOS SÃO ESTABELECIDOS PELO ÓRGÃO PREVIDENCIÁRIO - NECESSÁRIA FUNDAMENTAÇÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DA CONTABILIDADE. NULIDADE

A criação do critério para aferição é prerrogativa do órgão previdenciário e não do contribuinte, contudo, para que realize arbitramento em havendo contabilidade regular, deverá o auditor realizar a devida fundamentação dos motivos que o levaram a adotar o procedimento.

O fato da empresa não apresentar a contabilidade para os anos de 2003 e 2004, não é motivo de desconsiderar também os anos anteriores se o recorrente fez a apresentação regular para esses anos. Necessária fundamentação.

Ocorrência de vício de natureza material.

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - DESISTÊNCIA PARCIAL DO RECURSO

Não será conhecido a matéria do recurso objeto de desistência pelo recorrente frente a adesão a parcelamento.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/1995 a 30/06/2005

PREVIDENCIÁRIO - CUSTEIO - NOTIFICAÇÃO FISCAL DE LANÇAMENTO DE DÉBITO - CONTRIBUIÇÃO SOBRE A FOLHA DE PAGAMENTO - ACRÉSCIMOS LEGAIS - NÃO IMPUGNAÇÃO EXPRESSA.

A não impugnação expressa dos fatos geradores objeto do lançamento importa em renúncia e conseqüente concordância com os termos da NFLD.

O contribuinte inadimplente tem que arcar com o ônus de sua mora, ou seja, os juros e a multa legalmente previstos.

Recurso Voluntário Parcialmente Provido

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, I) Por maioria de votos declarar a decadência até a competência 06/2000, exceto das competências 11/1999 e 01/2000. Vencidos os conselheiros Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, que votaram por declarar a decadência de todas as competências até 06/2000; II) Por maioria de votos, excluir do lançamento os levantamentos baseados em aferição indireta para o período de 12/2000 a 12/2002, em decorrência da declaração de nulidade por vício material. Vencida a conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira (relatora), que votou por declarar a nulidade destes levantamentos por vício formal. III) Por unanimidade de votos manter os demais levantamentos. Designado para redigir o voto vencedor o(a) Conselheiro(a) Elias Sampaio Freire.

Elias Sampaio Freire – Presidente e Redator designado

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Elias Sampaio Freire, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Kleber Ferreira de Araujo, Cleusa Vieira de Souza, Marcelo Freitas de Souza Costa e Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira.

Relatório

A presente NFLD tem por objeto as contribuições sociais destinadas ao custeio da Seguridade Social, parcela a cargo da empresa, incluindo as destinadas ao financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho e a destinada aos Terceiros, bem como a parcela relativa ao segurados empregados.

As contribuições sociais apuradas na presente NFLD, destinadas ao custeio da Seguridade Social, justificam-se pela utilização de mão-de-obra assalariada, na edificação de obra de construção civil de responsabilidade do notificado e foram apuradas por aferição indireta com base nos percentuais previstos na IN100 sobre os valores das faturas emitidas pela empresa referente aos valores das obras, notas fiscais de serviços e contratos de empreitada, as remunerações pagas aos segurados empregados, discriminadas nas folhas de pagamento, nos termos de rescisões, nos recibos de férias, GFIP e RAIS.

O lançamento compreende competências entre o período de 03/1995 a 06/2005, e foram divididos nos seguintes levantamentos:

MATRIZ – 24532236/0001-37

DAL – DIFERENÇA DE ACRÉSCIMOS LEGAIS – PERÍODO DE 03/1995
A 03/2002.

FP- FOLHA DE PAGAMENTO/RAIS – PERÍODO DE 07/1996 A 12/1998.

FPG – FOLHA DE PAGAMENTO /GFIP – PERÍODO DE 01/1999 A
02/2004.

OBRA – 5000102481/73 – DECLARADO EM GFIP – AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 - 12/2000

OBRA – 50000139325/74 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – 12/2000 A 01/2001.

OBRA – 50000139347/72 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 –01/2001 A 06/2001.

OBRA – 50000143222/78 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – DISO – ARO – PERÍODO 06/2005.

OBRA – 500022184478 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 06/2001 A 10/2001.

DAL – ACRÉSCIMOS LEGAIS – 09/2001.

OBRA – 50000260484/73 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 08/2001.

OBRA – 50000276496/76 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 08/2001 A 11/2001.

OBRA – 50000496357/73 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 04/2002.

DAL – ACRÉSCIMOS LEGAIS – 05/2002.

OBRA – 50000496378/78 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 04/2002 A 05/2002.

OBRA – 50000525382/72 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 08/2002.

OBRA – 50000588379/75 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 11/2002 A 01/2003.

OBRA – 50000625128/73 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 08/2002.

OBRA – 50000698098/78 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 10/2002.

OBRA – 50000784989/76 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 09/2002.

OBRA – 50000912404/70 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 07/2003 A 12/2003.

OBRA – 5001086204/74 – DECLARADO EM GFIP - AFERIÇÃO
INDIRETA – IN 100 – PERÍODO 08/2003 A 02/2004.

DAL – ACRÉSCIMOS LEGAIS – 03/2004 A 11/2004.

Importante, destacar que a lavratura da NFLD deu-se em 05/07/2005, tendo a
cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 11/07/2005.

Não conformada com a notificação, foi apresentada defesa pela notificada,
fls. 258 a 366, apresentando diversos documentos com vistas a demonstrar a existência de
recolhimentos.

Foi emitido Discriminativo Analítico do Débito Retificado – DADR, fls. 380
a 399. A Decisão-Notificação confirmou a procedência parcial do lançamento, promovendo as
retificações, face a análise das GPS apresentadas, fls. 402 a 409.

O recorrente foi cientificado por meio de Edital SACAT n. 13/2007, porém
não concordando com a decisão do órgão previdenciário, foi interposto recurso pela notificada,
conforme fls. 428 a 441. Em síntese, a recorrente em seu recurso alega o seguinte:

1. Preliminarmente, parte do crédito encontra-se decadente.
2. Da compulsão dos autos, vê-se no que diz respeito as obras de construção civil realizadas
pelo recorrente que a fiscalização procedeu ao arbitramento, através de aferição indireta,
suscitando que a mesma não apresentou contabilidade de 2003 e 2004, fato que tornaria a
contabilidade precária como meio de prova.

3. No entanto a aferição foi utilizada para os fatos geradores apurados entre 12/2000 e 12/2002 cujos documentos foram devidamente disponibilizados.
4. Não se pode negar que o arbitramento constitui prerrogativa legítima do fisco, quando não apresentados documentos ou apresentação deficiente por parte do contribuinte notificado.
5. O arbitramento só se mostra legítimo quando restar impossível a apuração da base de cálculo do tributo.
6. O recorrente apresentou as fls. 258/367 um cabedal de documentos consubstanciado em notas fiscais, faturas e guias de recolhimento por meio dos quais atesta os recolhimentos efetuados durante o período objeto de fiscalização, sendo que a autoridade julgadora não ponderou com sensatez as provas carreadas pelo recorrente, razão porque necessária a realização de perícia.
7. Face o exposto, requer a realização de perícia, bem como a procedência do Recurso Voluntário para confirmar a inaplicabilidade do arbitramento.

A Delegacia da Receita Federal do Brasil, encaminhou o processo a este Conselho sem o oferecimento de contra-razões.

Foi encaminhado a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Memorando com “Desistência Parcial do Recurso” datado de 24/03/2010, donde descreve o recorrente que em função do que dispõe a Lei 11941/2009, propõe desistência em relação aos fatos geradores ocorridos nos anos calendários de 2003 e 2004 devidamente identificados na NFLD.

É o Relatório.

Voto Vencido

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Relatora

PRESSUPOSTOS DE ADMISSIBILIDADE:

Pressupostos já superados por ocasião do julgamento anterior, fls. 250 a 253, passo para o exame das questões preliminares.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES:

Quanto aos fatos geradores a partir de 01/2003

Em primeiro lugar entendo pertinente que a apreciação do recurso deve-se resumir aos fatos geradores apurados até a competência 12/2000, considerando o pedido de desistência parcial do recorrente, tendo em vista a realização de parcelamento especial.

Quanto a decadência

Assim, em sede de preliminar cumpre-nos, inicialmente apreciar a decadência do crédito suscitada pelo recorrente.

Já quanto a preliminar referente ao prazo de decadência para o fisco constituir os créditos objeto desta NFLD, entendo cabível a sua apreciação. Nesse sentido, quanto a aplicação da decadência quinquenal, subsumo todo o meu entendimento quanto a legalidade do art. 45 da Lei 8212/91 (10 anos), outrora defendido à decisão do STF. Dessa forma, quanto a decadência de 5 anos, profiro meu entendimento.

O STF em julgamento proferido em 12 de junho de 2008, declarou a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n° 8.212/1991, tendo inclusive no intuito de eximir qualquer questionamento quanto ao alcance da referida decisão, editado a Súmula Vinculante de n° 8, senão vejamos:

Súmula Vinculante n° 8 “São inconstitucionais os 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”.

O texto constitucional em seu art. 103-A deixa claro a extensão dos efeitos da aprovação da súmula vinculando, obrigando toda a administração pública ao cumprimento de seus preceitos. Dessa forma, entendo que este colegiado deverá aplicá-la de pronto, mesmo nos casos em que não argüida a decadência quinquenal por parte dos recorrentes. Assim, prescreve o artigo em questão:

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.

Ao declarar a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei n.º 8.212, prevalecem as disposições contidas no Código Tributário Nacional – CTN, quanto ao prazo para a autoridade previdenciária constituir os créditos resultantes do inadimplemento de obrigações previdenciárias. Cite-se o posicionamento do STJ quando do julgamento proferido pela 1ª Seção no Recurso Especial de n.º 766.050, cuja ementa foi publicada no Diário da Justiça em 25 de fevereiro de 2008, nestas palavras:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. ALEGADA NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. VALIDADE DA CDA. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. INSTITUIÇÃO FINANCEIRA. ENQUADRAMENTO DE ATIVIDADE NA LISTA DE SERVIÇOS ANEXA AO DECRETO-LEI Nº 406/68. ANALOGIA. IMPOSSIBILIDADE. INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA. POSSIBILIDADE. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. FAZENDA PÚBLICA VENCIDA. FIXAÇÃO. OBSERVAÇÃO AOS LIMITES DO § 3.º DO ART. 20 DO CPC. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL. REDISCUSSÃO DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 07 DO STJ. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. INOCORRÊNCIA. ARTIGO 173, PARÁGRAFO ÚNICO, DO CTN.

1. O Imposto sobre Serviços é regido pelo DL 406/68, cujo fato gerador é a prestação de serviço constante na lista anexa ao referido diploma legal, por empresa ou profissional autônomo, com ou sem estabelecimento fixo. 2. A lista de serviços anexa ao Decreto-lei n.º 406/68, para fins de incidência do ISS sobre serviços bancários, é taxativa, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no afã de se enquadrar serviços idênticos aos expressamente previstos (Precedente do STF: RE 361829/RJ, publicado no DJ de 24.02.2006; Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e AgRg no Ag 577068/GO, publicado no DJ de 28.08.2006). 3. Entrementes, o exame do enquadramento das atividades desempenhadas pela instituição bancária na Lista de Serviços anexa ao Decreto-Lei 406/68 demanda o reexame do conteúdo fático probatório dos autos, insindicável ante a incidência da Súmula 7/STJ (Precedentes do STJ: AgRg no Ag 770170/SC, publicado no DJ de 26.10.2006; e REsp 445137/MG, publicado no DJ de 01.09.2006). 4. Deveras, a verificação do preenchimento dos requisitos em Certidão de Dívida Ativa demanda exame de matéria fático-probatória, providência inviável em sede de Recurso Especial (Súmula 07/STJ). 5. Assentando a Corte Estadual que "na Certidão de Dívida Ativa consta o nome do devedor, seu endereço, o débito com seu valor originário, termo inicial, maneira de calcular juros de mora, com seu fundamento legal (Código Tributário Municipal, Lei n.º 2141/94; 2517/97, 2628/98 e 2807/00) e a descrição de todos os acréscimos" e que "os demais requisitos podem ser observados nos autos de processo administrativo acostados aos autos de

execução em apenso, onde se verificam: a procedência do débito (ISSQN), o exercício correspondente (01/12/1993 a 31/10/1998), data e número do Termo de Início de Ação Fiscal, bem como do Auto de Infração que originou o débito", não cabe ao Superior Tribunal de Justiça o reexame dessa inferência. 6. *Vencida a Fazenda Pública, a fixação dos honorários advocatícios não está adstrita aos limites percentuais de 10% e 20%, podendo ser adotado como base de cálculo o valor dado à causa ou à condenação, nos termos do artigo 20, § 4º, do CPC (Precedentes: AgRg no AG 623.659/RJ, publicado no DJ de 06.06.2005; e AgRg no Resp 592.430/MG, publicado no DJ de 29.11.2004).* 7. *A revisão do critério adotado pela Corte de origem, por equidade, para a fixação dos honorários, encontra óbice na Súmula 07, do STJ, e no entendimento sumulado do Pretório Excelso: "Salvo limite legal, a fixação de honorários de advogado, em complemento da condenação, depende das circunstâncias da causa, não dando lugar a recurso extraordinário" (Súmula 389/STF).* 8. *O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, assim estabelece em seu artigo 173: "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."* 9. *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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210).* 10. *Nada obstante, as aludidas regras decadenciais apresentam prazo quinquenal com dies a quo diversos.* **II. Assim, conta-se do "do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" (artigo 173, I, do CTN), o prazo quinquenal para o Fisco constituir o**

crédito tributário (lançamento de ofício), quando não prevê a lei 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, bem como inexistindo notificação de qualquer medida preparatória por parte do Fisco. No particular, cumpre enfatizar 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, sendo inadmissível a aplicação cumulativa dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do CTN, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, a fim de configurar desarrazoado prazo decadencial decenal. 12. Por seu turno, nos casos em que inexistente o dever de pagamento antecipado (tributos sujeitos a lançamento de ofício) ou quando, existindo a aludida obrigação (tributos sujeitos a lançamento por homologação), há omissão do contribuinte na antecipação do pagamento, desde que inócorrentes quaisquer ilícitos (fraude, dolo ou simulação), tendo sido, contudo, notificado de medida preparatória indispensável ao lançamento, fluindo o termo inicial do prazo decadencial da aludida notificação (artigo 173, parágrafo único, do CTN), independentemente de ter sido a mesma realizada antes ou depois de iniciado o prazo do inciso I, do artigo 173, do CTN. 13. Por outro lado, a decadência do direito de lançar do Fisco, em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, nem sido notificado pelo Fisco de quaisquer medidas preparatórias, obedece a regra prevista na primeira parte do § 4º, do artigo 150, do Codex Tributário, segundo o qual, se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador: "Neste caso, concorre a contagem do prazo para o Fisco homologar expressamente o pagamento antecipado, concomitantemente, com o prazo para o Fisco, no caso de não homologação, empreender o correspondente lançamento tributário. Sendo assim, no termo final desse período, consolidam-se simultaneamente a homologação tácita, a perda do direito de homologar expressamente e, conseqüentemente, a impossibilidade jurídica de lançar de ofício" (In Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, pág. 170). 14. A notificação do ilícito tributário, medida indispensável para justificar a realização do ulterior lançamento, afigura-se como dies a quo do prazo decadencial quinquenal, em havendo pagamento antecipado efetuado com fraude, dolo ou simulação, regra que configura ampliação do lapso decadencial, in casu, reiniciado. Entrementes, "transcorridos cinco anos sem que a autoridade administrativa se pronuncie, produzindo a indigitada notificação formalizadora do ilícito, operar-se-á ao mesmo tempo a decadência do direito de lançar de ofício, a decadência do direito de constituir juridicamente o dolo, fraude ou simulação para os efeitos do art. 173, parágrafo único, do CTN e a extinção do crédito tributário

*em razão da homologação tácita do pagamento antecipado" (Eurico Marcos Diniz de Santi, in obra citada, pág. 171). 15. Por fim, o artigo 173, II, do CTN, cuida da regra de decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário quando sobrevém decisão definitiva, judicial ou administrativa, que anula o lançamento anteriormente efetuado, em virtude da verificação de vício formal. Neste caso, o marco decadencial inicia-se da data em que se tornar definitiva a aludida decisão anulatória. 16. In casu: (a) cuida-se de tributo sujeito a lançamento por homologação; (b) a obrigação ex lege de pagamento antecipado do ISSQN pelo contribuinte não restou adimplida, no que concerne aos fatos geradores ocorridos no período de dezembro de 1993 a outubro de 1998, consoante apurado pela Fazenda Pública Municipal em sede de procedimento administrativo fiscal; (c) **a notificação do sujeito passivo da lavratura do Termo de Início da Ação Fiscal, medida preparatória indispensável ao lançamento direto substitutivo, deu-se em 27.11.1998;** (d) a instituição financeira não efetuou o recolhimento por considerar intributáveis, pelo ISSQN, as atividades apontadas pelo Fisco; e (e) a constituição do crédito tributário pertinente ocorreu em 01.09.1999. 17. **Desta sorte, a regra decadencial aplicável ao caso concreto é a prevista no artigo 173, parágrafo único, do Codex Tributário, contando-se o prazo da data da notificação de medida preparatória indispensável ao lançamento, o que sucedeu em 27.11.1998 (antes do transcurso de cinco anos da ocorrência dos fatos impositivos apurados), donde se deduz a higidez dos créditos tributários constituídos em 01.09.1999.** 18. Recurso especial parcialmente conhecido e desprovido. (GRIFOS NOSSOS)*

Podemos extrair da referida decisão as seguintes orientações, com o intuito de balizar a aplicação do instituto da decadência quinquenal no âmbito das contribuições previdenciárias após a publicação da Súmula vinculante nº 8 do STF:

Conforme descrito no recurso descrito acima: "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, quais sejam: (i) 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; (ii) regra da decadência do direito de lançar nos casos em que notificado o contribuinte de medida preparatória do lançamento, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento de ofício ou de tributos sujeitos a lançamento por homologação em que incoorre o pagamento antecipado; (iii) regra da decadência do direito de lançar nos casos dos tributos sujeitos a lançamento por homologação em que há parcial pagamento da exação devida; (iv) regra da decadência do direito de lançar em que o pagamento antecipado se dá com fraude, dolo ou simulação, ocorrendo notificação do contribuinte acerca de medida preparatória; e (v) regra da decadência do direito de lançar perante anulação do lançamento anterior (In: Decadência e Prescrição no Direito Tributário, Eurico Marcos Diniz de Santi, 3ª Ed., Max Limonad, págs. 163/210)

O Código Tributário Nacional, ao dispor sobre a decadência, causa extintiva do crédito tributário, nos casos de lançamentos em que não houve antecipação do pagamento assim estabelece em seu artigo 173:

"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."

Já em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando ocorre pagamento antecipado inferior ao efetivamente devido, sem que o contribuinte tenha incorrido em fraude, dolo ou simulação, aplica-se o disposto no § 4º, do artigo 150, do CTN, segundo o qual, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador, Senão vejamos o dispositivo legal que descreve essa assertiva:

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.

§ 1º - O pagamento antecipado pelo obrigado nos termos deste artigo extingue o crédito, sob condição resolutória da ulterior homologação do lançamento.

§ 2º - Não influem sobre a obrigação tributária quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, visando à extinção total ou parcial do crédito.

§ 3º - Os atos a que se refere o parágrafo anterior serão, porém considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação.

§ 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. (grifo nosso)

Contudo, para que possamos identificar o dispositivo legal a ser aplicado, seja o art. 173 ou art. 150 do CTN, devemos identificar a natureza das contribuições omitidas para que, só assim, possamos declarar da maneira devida a decadência de contribuições previdenciárias.

No caso, a aplicação do art. 150, § 4º, é possível quando realizado pagamento de contribuições, que em data posterior acabam por ser homologados expressa ou tacitamente. Contudo, antecipar o pagamento de uma contribuição significa delimitar qual o seu fato

gerador e em processo contíguo realizar o seu pagamento. Deve ser possível ao fisco, efetuar de forma, simples ou mesmo eletrônica a conferência do valor que se pretendia recolher e o efetivamente recolhido. Neste caso, a inércia do fisco em buscar valores já declarados, ou mesmo continuamente pagos pelo contribuinte é que lhe tira o direito de lançar créditos pela aplicação do prazo decadencial consubstanciado no art. 150, § 4º.

Contudo no lançamento em questão cujos fatos geradores constituem diferenças de contribuições, temos em mente que a decadência deve ser apreciada a luz do art. 150, § 4º, porém importante identificar nos relatórios que compõem o lançamento as competências em que se constata recolhimento.

Assim, dever-se-á considerar que houve antecipação para aplicação do § 4º do art. 150 do CTN, quando ocorreu por parte do contribuinte o reconhecimento do valor devido e o seu parcial recolhimento, sendo em todos os demais casos de não reconhecimento da rubrica aplicável o art. 173 do referido diploma.

No caso em questão, o lançamento foi efetuado em 05/07/2005, tendo a cientificação ao sujeito passivo ocorrido em 11/07/2005. Os fatos geradores ocorreram entre as competências 03/1995 a 06/2005, sendo assim, a luz do art. 150, § 4º encontrar-se-iam decadentes as contribuições até 06/2000. Contudo, devemos observar que para as competências 12/1999 e 01/2000 não se vislumbra qualquer recolhimento, razão porque em se aplicando a decadência a luz do art. 173, devem ser mantidos os lançamentos.

Quanto ao arbitramento até a competência 12/2002.

Outro ponto suscitado pelo recorrente em sede de preliminar diz respeito a falta de justificativa para o arbitramento das bases de cálculo nas competências 12/2000 e 12/2002. Neste ponto entendo que razão assiste em parte ao recorrente.

Conforme descrito no relatório fiscal a empresa não apresentou documentação para o ano de 2003 e 2004, razão porque a contabilidade não foi considerada confiável tendo sido arbitrado todo o período a partir de 12/2000. É justamente neste ponto, que entendo falha o procedimento adotado. Conforme suscitado pelo recorrente não ocorreu a devida fundamentação para a utilização da aferição indireta para os anos de 2000 a 2002. Mesmo que entendesse não confiável a contabilidade deveria o auditor indicar os pontos que entendeu falho. Entendo não ser possível simplesmente valer-se da aferição ou mesmo do arbitramento para indicar bases de cálculo se existem documentos a serem apreciados e que indicam a base de cálculo.

Esclareço que entendo perfeitamente aplicável a aferição indireta pela autoridade fiscal, contudo dito procedimento precisa ser fundamentado, indicando o auditor no relatório fiscal, quais os motivos pelos quais desconsiderou a contabilidade para a apuração da base.

Assim, face o exposto deve ser declarada a nulidade dos levantamentos para o período compreendido entre 12/2000 e 12/2002, tendo em vista que para o restante do período, qual seja, a partir de 2003, a não apresentação dos documentos justificou o procedimento adotado e ademais, procedeu o recorrente a desistência do recurso para aderir a parcelamento.

É pertinente também destacar, que entendo que a nulidade que alcança os levantamentos acima descritos é formal, visto não ter o auditor formalizado da maneira devida o lançamento em relação aos levantamentos que envolveram o arbitramento.

Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, a fundamentação do arbitramento, visto não ter demonstrado qual o motivo para desconsiderar a contabilidade no período de 12/2000 a 12/2002.

Dessa forma, entendo que a falta da descrição pormenorizada levaria a anulação da NFLD por vício formal, por se tratar do não preenchimento de todas as formalidades necessárias a validação do ato administrativo, conforme destaque abaixo.

Em uma concepção a respeito da forma do ato administrativo é incluída não somente a exteriorização do ato, mas também as formalidades que devem ser observadas durante o processo de formação da vontade da Administração, e até os requisitos concernentes à publicidade do ato. Nesse sentido é a lição de Maria Sylvia di Pietro, na obra Manual de Direito Administrativo, 18ª edição, Ed. Atlas, página 200.

Na lição expressa de Maria Sylvia di Pietro, na obra já citada, página 202, in verbis: “Integra o conceito de forma a motivação do ato administrativo, ou seja, a exposição dos fatos e dos direitos que serviram de fundamento para a prática do ato; a sua ausência impede a verificação da legitimidade do ato.”

Não se pode confundir falta de motivo com a falta de motivação. A motivação é a exposição de motivos, ou seja, é a demonstração, por escrito, de que os pressupostos de fato realmente existiram. A motivação diz respeito às formalidades do ato. O motivo, por seu turno, antecede a prática do ato, correspondendo aos fatos, às circunstâncias, que levam a Administração a praticar o ato. São os pressupostos de fato e de direito da prática do ato. Na lição de Maria Sylvia di Pietro, pressuposto de direito é o dispositivo legal em que se baseia o ato; pressuposto de fato, corresponde ao conjunto de circunstâncias, de acontecimentos, de situações que levam a Administração a praticar o ato. A ausência de motivo ou a indicação de motivo falso invalidam o ato administrativo.

Superadas as preliminares passo ao exame do mérito.

DO MÉRITO

Quanto ao mérito da questão, resta-nos apenas apreciar o levantamento FPG – Folha de Pagamento declarado em GFIP, uma vez que não há de ser esse levantamento anulado, posto ter sido apurado com base na folha de pagamento da empresa declarada no documento GFIP, bem como o levantamento DAL – Diferença de Acréscimos Legais, pelo recolhimento extemporâneo das contribuições sem a devida atualização dos valores.

Contudo, no recurso em questão, o contribuinte resumiu-se a atacar a validade do procedimento fiscal, a decadência, sem refutar, qualquer dos fatos geradores apurados no levantamento FPG ou DAL. Dessa forma, em relação aos fatos geradores objeto da deste levantamento, como não houve recurso expresso aos pontos da Decisão-Notificação (DN) presume-se a concordância da recorrente com a DN.

Uma vez que houve concordância, lide não se instaurou e, portanto, deve ser mantida a Decisão-Notificação nos termos acima propostos.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto voto por CONHECER do recurso, para DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL para que se exclua por decadência a luz do art. 150, § 4º, as contribuições até 06/2000, devendo ser mantidos os lançamentos em relação as competências 12/1999 e 01/2000 visto não restar constatado recolhimento. Devem ser ainda excluídos por vício formal, os levantamento baseados em aferição indireta para o período de 12/2000 a 12/2002. No mérito deve ser mantido o recolhimento em relação ao levantamento FPG e DAL.

É como voto.

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira

Voto Vencedor

Conselheiro Elias Sampaio Freire, Redator Designado

Acompanho o entendimento da relatora, a Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, no sentido de que: “*Nesse sentido, pode-se identificar que a nulidade é aplicável por não ter o auditor fiscal discriminado de forma clara e precisa, a fundamentação do arbitramento, visto não ter demonstrado qual o motivo para desconsiderar a contabilidade no período de 12/2000 a 12/2002.*”

Entretanto, ousou divergir no que diz respeito à natureza do vício que acarretou a nulidade. Entendo que se trata, em verdade, de vício material e não de vício formal, conforme demonstrado a seguir.

Peço vênia para transcrever trechos do voto do Conselheiro Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, condutor do Acórdão n.º 206-01175, que de forma bastante elucidativa demonstra a diferença entre vício formal e vício material e as conseqüências desta diferenciação:

“O vício formal, no entendimento deste julgador, relaciona-se aos requisitos de validade do ato administrativo, ou seja, os pressupostos sem os quais referido ato não produziria efeitos. Em outras palavras, guarda relação com as formalidades legais extrínsecas do lançamento. Os artigos 10 e 11, do Decreto n.º 70.235/72, são os exemplos mais nítidos que podemos encontrar a respeito do tema, in verbis:

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

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

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

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Art.11. A notificação de lançamento será expedida pelo órgão que administra o tributo e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do notificado;

II - o valor do crédito tributário e o prazo para recolhimento ou impugnação;

III - a disposição legal infringida, se for o caso;

IV - a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado e a indicação de seu cargo ou função e o número” Ao tratar da matéria, a Lei nº 4.717/65, que regulamenta a Ação Popular, em seu artigo 2º, parágrafo único, alínea “b”, estabelece que o vício formal é:

“ [...] a omissão ou observância incompleta ou irregular de formalidades indispensáveis à existência ou seriedade do ato.”

Como se observa, o ato administrativo somente terá validade se observados os pressupostos formais, extrínsecos, inculpidos nos dispositivos legais supra, entre outros, sob pena de ser anulado por vício formal. Repita-se, o requisito formal do lançamento representa a observância dos ditames estabelecidos por lei no momento de sua exteriorização.

A jurisprudência administrativa, que se ocupou do tema, é mansa e pacífica nesse sentido, senão vejamos:

“PROCESSUAL – LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL – NULIDADE – É nula a Notificação de Lançamento emitida sem o nome do órgão que a expediu, sem identificação do chefe desse órgão ou outro servidor autorizado e sem a indicação do respectivo cargo e matrícula, em flagrante descumprimento às disposições do art. 11, do Decreto nº 70.235/72. Precedentes da Terceira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais. Recurso Especial improvido.” (3ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, Recurso nº 201-108717 – Acórdão nº CSRF/03-03.305, Sessão de 09/07/2002) “PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL - NULIDADE - VÍCIO FORMAL - LANÇAMENTO FISCAL COM ALEGADO ERRO DE IDENTIFICAÇÃO DO SUJEITO PASSIVO - INEXISTÊNCIA - Os vícios formais são aqueles que não interferem no litígio propriamente dito, ou seja, correspondem a elementos cuja ausência não impede a compreensão dos fatos que baseiam as infrações imputadas. Circunscrevem-se a exigências legais para garantia da integridade do lançamento como ato de ofício, mas não pertencem ao seu conteúdo material. O suposto erro na identificação do sujeito passivo caracteriza vício substancial, uma nulidade absoluta, não permitindo a contagem do prazo especial para decadência previsto no art. 173, II, do CTN. [...]” (8ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 143.020 – Acórdão nº 108-08.174, Sessão de 23/02/2005) (grifamos) O Acórdão nº 107-06695, da lavra do então Conselheiro representante da Fazenda, Dr. Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, nos traz com muita propriedade a diferenciação entre vício formal e material, nos seguintes termos:

“[...]RECURSO EX OFFICIO – NULIDADE DO LANÇAMENTO – VÍCIO FORMAL. A verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação, a determinação da matéria tributável, o cálculo do montante do tributo devido e a identificação do sujeito passivo, definidos no artigo 142 do Código Tributário Nacional – CTN, são elementos fundamentais,

intrínsecos, do lançamento, sem cuja delimitação precisa não se pode admitir a existência da obrigação tributária em concreto. O levantamento e observância desses elementos básicos antecedem e são preparatórios à sua formalização, a qual se dá no momento seguinte, mediante a lavratura do auto de infração, seguida da notificação ao sujeito passivo, quando, aí sim, deverão estar presentes os seus requisitos formais, extrínsecos, como, por exemplo, a assinatura do autuante, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula; a assinatura do chefe do órgão expedidor ou de outro servidor autorizado, com a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.[...]” (7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes – Recurso nº 129.310, Sessão de 09/07/2002) Por sua vez, o **vício material** do lançamento ocorre quando a autoridade lançadora não demonstra/descreve de forma clara e precisa os fatos/motivos que a levaram a lavrar a notificação fiscal e/ou auto de infração. Diz respeito ao conteúdo do ato administrativo, pressupostos intrínsecos do lançamento.

Destarte, o artigo 142 do Código Tributário Nacional, ao atribuir a competência privativa do lançamento a autoridade administrativa, igualmente, exige que nessa atividade o fiscal autuante descreva e comprove a ocorrência do fato gerador do tributo lançado, identificando perfeitamente o sujeito passivo, como segue:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.”

Aliás, o artigo 37 da Lei nº 8.212/91, com mais especificidade, impõe ao fiscal autuante a discriminação clara e precisa dos fatos geradores do débito constituído, in verbis:

“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.” (grifamos) No mesmo sentido, o artigo 50 da Lei nº 9.784/99 estabelece que os atos administrativos devem conter motivação clara, explícita e congruente, sob pena de nulidade.

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e fundamentos jurídicos [...]§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente [...]” Consoante se infere dos dispositivos legais encimados, para que o lançamento encontre sustentáculo nas normas jurídicas e, conseqüentemente, tenha validade, deverá o fiscal autuante descrever precisamente e comprovar a ocorrência do fato gerador do tributo. A ausência

dessa descrição clara e precisa, especialmente no Relatório Fiscal da Notificação, ou erro nessa conduta, macula o procedimento fiscal por vício material.

Outro não é o entendimento do ilustre Dr. Manoel Antônio Gadelha Dias, ex-presidente do 1º Conselho de Contribuinte, conforme se extrai do excerto de sua obra “O Vício Formal no Lançamento Tributário”, nos seguintes termos:

“[...]O defeito na descrição do fato, por exemplo, não pode caracterizar-se mero vício formal, pois a descrição do fato está intimamente ligada à valoração jurídica do fato jurídico, requisito fundamental do lançamento.

A descrição do fato defeituosa tanto pode configurar nulidade de direito material como de direito processual.

Estaremos diante da primeira situação quando o vício atinge o motivo do ato, ou seja, o seu pressuposto objetivo, que corresponde à ocorrência dos fatos que ensejaram a sua prática.” (Tôrres, Heleno Taveira et al. – coordenação – “Direito Tributário e Processo Administrativo Aplicados – São Paulo : Quartier Latin, 2005, p. 348) A jurisprudência administrativa não discrepa desse entendimento, consoante se positiva dos julgados com suas ementas abaixo transcritas:

“ PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. RECURSO EX OFFICIO – É nulo o Ato Administrativo de Lançamento, formalizado com inegável insuficiência na descrição dos fatos, não permitindo que o sujeito passivo pudesse exercer, como lhe outorga o ordenamento jurídico, o amplo direito de defesa, notadamente por desconhecer, com a necessária nitidez, o conteúdo do ilícito que lhe está sendo imputado. Trata-se, no caso, de nulidade por vício material, na medida em que falta conteúdo ao ato, o que implica inoccorrência da hipótese de incidência.” (1ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, Recurso nº 132.213 – Acórdão nº 101-94049, Sessão de 06/12/2002, unânime) “LANÇAMENTO – NULIDADE - VÍCIO MATERIAL – DECADÊNCIA - Nulo o lançamento quando ausentes a descrição do fato gerador e a determinação da matéria tributável, por se tratar de vício de natureza material. Aplicável o disposto no artigo 150, § 4º, do CTN.” (2ª Câmara do 1º Conselho, Recurso nº 138.595 – Acórdão nº 102-47201, Sessão de 10/11/2005) Antes de seguir com o estudo, cabe aqui fazer um parêntese, relativamente ao efeito prático de se declarar a nulidade do lançamento por vício formal ou material. No primeiro caso, na forma proposta pela nobre relatora, o prazo decadencial é restabelecido, passando a ser contado a partir da data da decisão definitiva que declarou a nulidade por vício formal do lançamento. É o que se extrai do artigo 173, inciso II, do CTN.

Por outro lado, tratando-se de vício material, o prazo decadencial continua a ser contado da ocorrência do fato gerador do tributo, no caso do artigo 150, § 4º, do CTN, ou do 1º dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, tratando-se dos artigos 173 do CTN. Ou melhor, poderá o Fisco promover novo lançamento, corrigindo o

vício material incorrido, conquanto que dentro do prazo decadencial acima estipulado.”

É de vital importância a utilização dessa distinção para dimensionar os diferentes efeitos que, quanto à sua natureza e intensidade, cada um desses erros podem ter sobre o crédito tributário constituído. Há de se avaliar a ocorrência do erro como sendo “menos ou mais gravoso” e reforçando a idéia de que, também daí, pode-se extrair subsídios com vistas à classificação do vício como sendo de forma ou de substância.

A questão reside, assim, no estudo da natureza e intensidade do erro cometido, de cujas conclusões se extrai a classificação necessária para se definir a existência, ou não, do direito de o sujeito ativo da obrigação efetuar novo lançamento, levando-se em conta o princípio da segurança jurídica e os limites temporais dos atos administrativos.

O entendimento esposado no trecho acima do voto colacionado vai ao encontro do posicionamento doutrinário que aborda a questão. Luiz Henrique Barros de Arruda, Processo Administrativa Fiscal, Editora Resenha Tributária, pág. 82, define assim o vício formal:

“O vício de forma existe sempre que na formação ou na declaração da vontade traduzida no ato administrativo foi preterida alguma formalidade essencial ou que o ato não reveste a forma legal.”

Por outro lado, quando o lançamento não permitir ao sujeito passivo conhecer com nitidez a acusação que lhe é imputada, quer pela insuficiência na descrição dos fatos, quer pela contradição entre seus elementos, é igualmente nulo por falta de materialização da hipótese de incidência e/ou o ilícito cometido.

Neste contexto, é lícito concluir que as investigações intentadas no sentido de determinar, aferir, precisar o fato que se pretendeu tributar anteriormente, revelam-se incompatíveis com os estreitos limites dos procedimentos reservados ao saneamento do vício formal. Com efeito, sob o pretexto de corrigir o vício formal detectado, não pode o Fisco intimar o contribuinte para apresentar informações, esclarecimentos, documentos, etc. tendentes a apurar a matéria tributável. Se tais providências forem necessárias, significa que a obrigação tributária não estava definida e o vício apurado não seria apenas de forma, mas, sim, de estrutura ou da essência do ato praticado.

De todo o exposto, voto por ANULAR, por vício material, os levantamentos baseados em aferição indireta para o período de 12/2000 a 12/2002.

Elias Sampaio Freire