



MINISTÉRIO DA ECONOMIA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 10166.722468/2018-57
Recurso Voluntário
Acórdão nº 3401-010.672 – 3ª Seção de Julgamento / 4ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 27 de setembro de 2022
Recorrente QUALICORP ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS S/A
Interessado FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA
SEGURIDADE SOCIAL (COFINS)**

Período de apuração: 01/12/2012 a 01/12/2014

**COFINS. ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS. REGIME
CUMULATIVO.**

A pessoa jurídica que contratar plano coletivo na condição de estipulante ou oferecer planos para associados destas pessoas ou ainda prestar apoio técnico operacional é Administradora de Benefícios (art. 2º da Resolução ANS 196/09). Ao oferecer plano de saúde a terceiros, a Administradora De Benefícios é Operadora de Plano de Saúde (art. 10 da Resolução ANS 39/00 e artigo 1º § 1º inciso I da Lei 9.565/98). Por fim, Operadora do Plano de Saúde está sujeita ao regime cumulativo do PIS e da COFINS.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso.

(documento assinado digitalmente)

Ronaldo Souza Dias – Presidente

(documento assinado digitalmente)

Oswaldo Gonçalves de Castro Neto - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Gustavo Garcia Dias dos Santos, Oswaldo Gonçalves de Castro Neto, Marcos Antonio Borges (suplente convocado(a)), Carolina Machado Freire Martins, Leonardo Ogassawara de Araujo Branco, Ronaldo Souza Dias (Presidente). Ausente a Conselheira Fernanda Vieira Kotzias.

Relatório

1. Trata-se de lançamento de ofício/auto de infração de PIS/COFINS e consectários legais (multa qualificada, inclusive) apurados entre dezembro de 2012 e dezembro de 2014.

1.2. Para tanto, narra o relatório fiscal que a **Aliança Administradora de Benefícios de Saúde S/A** (sucetida pela **Recorrente**) constituiu empresas de fachada - a saber, **GA Corretora de Seguros, Consultoria, Administração e Serviços S/A** e **GAPE Administradora e Corretora de Seguros Ltda** – para tornar possível a opção pelo regime de tributação de lucro presumido e assim apurar as contribuições em voga pelo regime cumulativo.

1.2.1. Como fatos da acusação, aponta a fiscalização:

1.2.1.1. Controle administrativo/societário unificado nas mãos do senhor **Elon Gomes de Almeida**;

1.2.1.2. Endereço compartilhado entre as empresas **GA**, **GAPE** e **Aliança**;

1.2.1.3. Contratos da **GA** e **GAPE** eram entabulados por meio da **Aliança**;

1.2.1.4. Compartilhamento de funcionários entre **GAPE** e **Aliança** bem como entre **GA** e **Aliança** sendo que, parte dos funcionários da **Aliança** eram sócios da **GAPE**;

1.2.1.5. A **GA** afirmou no curso do procedimento que todos os clientes da **GAPE** lhe foram transferidos e que esta última fazia o faturamento apenas por questões operacionais;

1.2.2. Para respaldar os fatos acima a fiscalização traz aos autos:

1.2.2.1. Depoimentos de ex-funcionários da **GAPE** na Justiça do Trabalho;

1.2.2.2. Resposta à Intimação das empresas **GA** e **GAPE** neste procedimento afirmando inexistência de funcionários e compartilhamento de sede com a **Aliança**;

1.2.2.3. Arquivamentos em Juntas Comerciais;

1.2.2.4. Documentos (contratos, controles internos, recibos, e-mails) trazidos aos autos pela ANAJUSTRA – apontada como cliente da **Aliança**, **GAPE** e **GA**;

1.2.2.5. Documento emitido pela **Aliança** em que narra ter firmado contrato com a ANAJUSTRA – alegadamente contratante da **GAPE** e da **GA**.

1.2.3. Por fim, ante a alegada fraude fiscal por interposição de pessoas inexistentes a fiscalização qualificou a multa e arrolou como solidário o senhor **Elon Gomes de Almeida**.

1.3. Intimado, o **Recorrente Elon** apresentou Impugnação em que alega:

1.3.1. Capacidade processual, nos termos da Súmula CARF 71;

1.3.2. Nulidade, por ausência de indicação dos demais administradores da **Recorrente** no polo passivo do lançamento;

1.3.3. Questão prejudicial *interna*, nomeadamente, julgamento da impugnação da **Recorrente Qualicorp**;

1.3.4. A **GA** e a **GAPE** foram criadas a partir da cisão e posterior encerramento das atividades da *Support Corretora de Seguros* e *Support Consultoria* no final de 2006;

1.3.4.1. O intuito do estabelecimento das novas empresas foi a administração dos contratos das empresas *Support Corretora de Seguros* e *Support Consultoria* e prospecção de novos negócios na área de parcerias para planos de saúde;

1.3.5. As empresas **GA**, **GAPE** e **Aliança** possuíam objeto social distinto, respectivamente,

1.3.5.1. Suporte às Operadoras de Plano de Saúde para contratação com a Administração Pública;

1.3.5.2. Comercialização com empresas privadas e;

1.3.5.3. “*Viabilização de produtos coletivos de assistência à saúde a pessoas jurídicas de direito privado*” e, posteriormente, administração de benefícios, nos termos da Resolução Normativa ANS 196;

1.3.5.3.1. “*Em virtude de seu enquadramento como Administradora de Benefícios, [a Aliança] passou a atuar de acordo com um **ROL TAXATIVO** de atividades autorizadas pela ANS, sendo vedada expressamente*” a corretagem, a prestação de serviços a operadoras de planos de saúde e atividades típicas de planos privados de saúde;

1.3.6. “*Restou devidamente comprovado que, nos períodos autuados, coexistiam 03 pessoas jurídicas, com sócios e objetos sociais distintos, não havendo que se falar em fraude para se esquivar do correto enquadramento no lucro real*”;

1.3.6.1. Ademais, “*sem que a autoridade fiscal comprove, inequivocamente, a existência de dolo específico pelo administrador de uma pessoa jurídica, não há que se falar em ocorrência de fraude, o que impossibilita, de forma similar, a imputação de responsabilidade tributária ao administrador da pessoa jurídica com fundamento no artigo 135, III, do CTN*”.

1.4. A **Recorrente Qualicorp** também apresentou Impugnação repisando parte do descrito pelo **Recorrente Elon** (nomeadamente, histórico das empresas) e argumentando:

1.4.1. Indevida desconconsideração da personalidade jurídica das empresas GA e GAPE, vez que estas foram regularmente constituídas, possuíam capacidade operacional e receitas próprias;

1.4.1.1. *“Ademais, para a aludida desconconsideração da personalidade jurídica é indispensável que sejam trazidas provas por parte da Autoridade Fiscal, o que não pode ser identificado no presente caso”;*

1.4.1.2. *“Além disso, destaca-se que somente em caso de existência dolosa de fraude ou abuso de direito devidamente demonstrados pelo Fisco é que se poderia aplicar a desconconsideração da personalidade jurídica”;*

1.4.2. As operadoras de planos de saúde apuram PIS e COFINS pela sistemática cumulativa, independentemente do regime de tributação, logo, ainda que descon siderada a existência das pessoas jurídicas GA e GAPE não haveria tributo a maior a recolher pela Aliança;

1.4.2.1. *“Ainda, apenas a título argumentativo, mesmo adotando-se a sistemática do regime não cumulativo o lançamento fiscal em questão é nulo, pois em momento algum a Autoridade Fiscal procedeu o abatimento de créditos de PIS/COFINS, tais como aqueles sobre as despesas de aluguel de imóveis pagos a pessoas jurídicas, bem como dos insumos utilizados na prestação dos serviços das sociedades”;*

1.4.3. Decadência dos créditos de PIS e COFINS relativos aos períodos de dezembro de 2012 até abril de 2013, nos termos do artigo 150 § 4º do CTN, porquanto a intimação do lançamento ocorreu em 2 de maio de 2018;

1.4.4. A fiscalização não pode descon siderar a estrutura organizacional das empresas **GAPE, GA e Aliança** fundamentada apenas em um contrato ou ainda em compartilhamento de edifício;

1.4.4.1. Além do mais, *“inexiste qualquer vedação legal, no ordenamento jurídico brasileiro, quanto à forma de organização das atividades operacionais dentro de um grupo societário”;*

1.4.5. Não há impedimento para que as empresas **GAPE, GA e Aliança** adotem o regime de tributação de lucro presumido;

1.4.6. Não há prova da intenção de fraudar, entendida como prejuízo preconcebido para lesão aos cofres públicos;

1.4.7. Em caso de empate no julgamento da multa deve o auto ser cancelado;

1.4.8. Caráter confiscatório da multa em análise;

1.4.9. A sucessão tributária permite apenas a imputação dos tributos na empresa sucessora e não das multas, sobretudo quando a intimação do lançamento for posterior ao ato sucessório;

1.4.10. Ilegalidade da cobrança de juros sobre multa.

1.5. A DRJ Florianópolis manteve íntegro o lançamento, com base nos elementos descritos no TVF, e, porquanto:

1.5.1. Não há hipótese de sobrestamento no processo administrativo fiscal por pendência de julgamento de Jurisprudência vinculante;

1.5.2. O **Recorrente Elon** não indicou quem seriam os demais sócios da **Recorrente Qualicorp** que deveriam compor o polo passivo do presente lançamento;

1.5.3. Perdeu o objeto o pedido do **Recorrente Elon** para aguardar o julgamento da Impugnação da **Recorrente Qualicorp** vez que ambas defesas serão julgadas em conjunto;

1.5.4. Ante a constatação de fraude e dolo, o prazo decadencial deve ser contado na forma do artigo 173 I do CTN;

1.5.5. As sociedades administradoras de benefícios não são enquadradas no conceito de operadoras de plano de saúde, logo, devem apurar as contribuições pelo regime não cumulativo;

1.5.6. “Conforme “Tabela 7.1 – PIS/PASEP – 2012 a 2014”, “TABELA 7.2 – Cofins – 2012 a 2014” (fls. 69-70 do TVF) e folhas 76-98 (anexos do TVF), indubitavelmente, os créditos adquiridos pela Contribuinte a título de Contribuição ao PIS e Cofins foram devidamente utilizados no cálculo das contribuições devidas”

1.5.7. O lançamento pautou-se na análise da substância dos fatos, logo, formalidades administrativas (arquivamentos de documentos na Junta Comercial) não são passíveis de desconstituir as conclusões da fiscalização;

1.5.8. “Observou-se que os as receitas registradas nas GA e GAPE foram obtidas utilizando-se da mão de obra de trabalhadores pertencentes à ALIANÇA, ainda que alguns não possuíssem vínculo formal com ela. Além do mais, pelas provas juntadas aos autos, restou comprovado que os trabalhadores da ALIANÇA cuidavam de contratos firmados pela GA e GAPE, que previam a execução de serviços típicos da ALIANÇA”;

1.5.9. Não havia a divisão de setores econômicos propalada pelos **Recorrente** vez que **GA e GAPE** figuravam como contratadas em contratos cujo objeto eram serviços que em tese apenas poderiam ser prestados pela **Aliança**;

1.5.9.1. Em adendo, “quanto às demais atividades, aparentemente desenvolvidas pela GA e GAPE, cujas respectivas receitas foram contabilizadas nestas, na verdade, verificou-se que foi a ALIANÇA que as exerceu, ante a ausência de fatores de produção na GAPE e GA, de maneira que devem serem atribuídas, para o efeito de tributação, à ALIANÇA”;

1.5.9.1.1. *“Tendo a sociedade ALIANÇA prestado os serviços de corretagem, porventura não permitidos pelas normas regulamentares editadas pela agência reguladora, tal fato caracteriza o exercício irregular de atividade vedada, que, a rigor em nada compromete a tributação incidente da verdadeira prestadora dos serviços, uma vez que, de modo algum, a definição do sujeito passivo da obrigação principal pode ser alterada pelo fato de o contribuinte exercer atividade não permitida”;*

1.5.10. *“Não prospera sequer a alegação da Contribuinte de que a transferência de atividades da ALIANÇA para a GA e GAPE deu-se em razão das determinações contidas na Resolução Normativa ANS nº 196/2009, já que o que se verifica é a migração em massa de empregados da ALIANÇA para a GAPE e GA, pelo menos, seis meses antes da edição da dita norma da ANS”;*

1.5.11. *“O fato de a empresa [GAPE] constar dos cadastros governamentais como ativa e sediada em local diverso daquele da ALIANÇA [desde 2015], mesmo que seja confirmado, por si só, não são aptos atestar sua existência real”;*

1.5.11.1. Ademais, a autuação é sobre período de apuração anterior a alegada mudança de endereço da **GAPE**;

1.5.12. A acusação não diz respeito somente ao nome da pessoa jurídica que aparece nos contratos, mas ao fato de que era a **Aliança** a verdadeira contratada nos instrumentos entabulados pela **GA** e pela **GAPE**;

1.5.13. *“Um grupo econômico tem esse direito de auto organizar-se, contanto que o faça de forma lícita, atendendo aos comandos legais, e não por meio de artifícios simulatórios, a fim de se aproveitar indevidamente de uma carga tributária mais baixa”;*

1.5.14. Não houve desconconsideração da personalidade jurídica, porém apuração de tributos considerando a realidade demonstrada pelas provas carreadas aos autos;

1.5.15. A fraude por interposição de pessoas para redução da carga tributária resta plenamente demonstrada pelos depoimentos dos supostos sócios da **GA** e **GAPE**, pelos documentos que demonstram que **GA** e **GAPE** figuraram como prestadoras em contratos em que a real contratada é a **Aliança**, na ausência de domicílio própria das empresas **GA** e **GAPE**, sendo de rigor a qualificação da multa e a responsabilidade do **Recorrente Elon** nos termos do artigo 135 inciso III do CTN;

1.5.16. O mero cancelamento da multa de ofício não implica o afastamento da responsabilidade nos termos do artigo 135 III do CTN, pois, enquanto a primeira exige fraude/dolo, a segunda se contenta com culpa;

1.5.17. Não há dúvida a atrair a aplicação do artigo 112 do CTN;

1.15.18. Não é dado ao julgador administrativo afastar a aplicabilidade de Lei em razão de inconstitucionalidade;

1.5.19. Nos termos do Tema 382 dos Repetitivos “*A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão*”;

1.5.20. Incidem juros moratórios sobre multa de ofício.

1.6. Intimado, o **Recorrente Elon** reitera o quanto descrito em sede de Impugnação somado à defesa de sua legitimidade recursal e de vinculação entre multa de ofício e responsabilidade nos termos do artigo 135, III do CTN.

1.7. A **Recorrente Qualicorp** busca guarida neste Conselho repetindo as teses descritas em Impugnação.

1.8. Ao final, a Procuradoria da Fazenda Nacional apresentou contrarrazões em que reitera as acusações de fraude e simulação bem como tece arrazoado sobre o regime do Lucro Presumido.

Voto

Conselheiro OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO, Relator.

2.1. Narra o relatório fiscal que a empresa **Aliança** (sucendida pela **Recorrente Qualicorp**) constituiu empresas de fachada (a saber, GA e GAPE) com o intuito de pulverizar suas receitas e, assim, enquadrar-se no regime de tributação de Lucro Presumido do IRPJ. Desta forma, o fisco imputou todas as receitas de GA e GAPE à **Recorrente Qualicorp**. Com isto, o limite de receita do regime de tributação pelo lucro presumido foi ultrapassado, tornando a empresa **Aliança** tributável pelo lucro real. Em sendo tributável pelo lucro real, a empresa **Aliança** deveria recolher o PIS e a COFINS pelo regime não cumulativo e, ao revés, recolheu as contribuições pelo regime cumulativo. Tendo em vista a diferença de alíquota entre um e outro regime, a fiscalização lançou de ofício a diferença contra a **Recorrente Qualicorp** com todos os consectários legais.

2.2. Pois bem. O artigo 8º da Lei 10.637/02 e artigo 10 da Lei 10.833/03 fixam o regime cumulativo das contribuições para as pessoas jurídicas descritas no § 9º do artigo 3º da Lei 9.718/98, a saber, Operadoras de Plano de Assistência a Saúde, como condensa(va) o artigo 60 da IN SRF 247/02 e artigo 23 da IN SRF 404/03:

IN SRF 247/02

Art. 60. A alíquota do PIS/Pasep não-cumulativo incidente sobre a receita auferida pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do

imposto de renda, tributadas com base no lucro real, será de 1,65% (um inteiro e sessenta e cinco centésimos por cento), a partir de 1º de dezembro de 2002.

§ 1º O disposto no caput não se aplica: (...)

IV - a operadoras de planos de assistência à saúde;

IN SRF 404/03

Art. 23. Permanecem sujeitas às normas da legislação da Cofins, vigentes anteriormente a Lei nº 10.833, de 2003, não se lhes aplicando as disposições desta Instrução Normativa: (...)

III - as operadoras de planos de assistência à saúde;

2.3. O artigo 1º § 1º inciso I da Lei 9.565/98 define como operadoras de planos privados de saúde “*toda e qualquer pessoa jurídica de direito privado, independente da forma jurídica de sua constituição, que **ofereça** tais planos mediante contraprestações pecuniárias, com atendimento em serviços próprios ou de **terceiros***”. Desta feita, (também) é operadora de plano de saúde a pessoa jurídica que simplesmente oferece o plano de saúde, independentemente de prestar ou não o serviço.

2.3.1. Justamente por este motivo a Resolução ANS (órgão competente para tanto, nos termos artigo 4º inciso X da Lei 9.961/00) 39/00 descreve em seu artigo 10 a administração de benefícios como uma das modalidades de operação de planos de saúde. Ora, a administração de benefícios de saúde – conforme Resolução Normativa ANS 196/09 – nada mais é (dentre outras atividades) do que “*a contratação de plano coletivo na condição de estipulante*” (rememorando, contratação em favor de terceiros – art. 436 do CC), **oferecimento** “*de planos para associados das pessoas jurídicas contratantes*” e apoio técnico operacional.

2.4. Invertendo o sentido do raciocínio, a pessoa jurídica que contratar plano coletivo na condição de estipulante ou oferecer planos para associados destas pessoas ou ainda prestar apoio técnico operacional é Administradora de Benefícios (art. 2º da Resolução ANS 196/09). Ao oferecer (quer como estipulante, quer não) plano de saúde a terceiros, a **ADMINISTRADORA DE BENEFÍCIOS** é Operadora de Plano de Saúde (art. 10 da Resolução ANS 39/00 e artigo 1º § 1º inciso I da Lei 9.565/98). Por fim, Operadora do Plano de Saúde **ESTÁ SUJEITA AO REGIME CUMULATIVO DO PIS E DA COFINS** – tudo conforme Solução de Consulta COSIT 116/2018 (vinculante para a fiscalização):

ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS. SUJEIÇÃO À CUMULATIVIDADE.

As administradoras de benefícios, como espécie de operadoras de planos de assistência à saúde, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa, sendo sua tributação efetuada nos termos dos §§ 9º a 9ºB do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

2.5. O contrato de prestação de serviços com a ANAJUSTRA (coligido aos autos pela fiscalização) conta que a empresa **Aliança** presta serviços de contratação de planos privados de saúde na condição de estipulante, divulga e comercializa os planos de saúde junto aos associados da ANAJUSTRA e negocia junta as operadoras em favor da ANAJUSTRA e seus associados (ou seja, presta apoio técnico e operacional):

4.2. Contratar planos privados de assistência à saúde, coletivos por adesão, na condição de estipulante, a serem disponibilizados para os Beneficiários vinculados à ANAJUSTRA.

4.4. Negociar, defendendo os interesses da ANAJUSTRA e de seus Beneficiários, junto às operadoras contratadas pela ALIANÇA ADMINISTRADORA, os aspectos operacionais para a prestação dos serviços de assistência à saúde, especialmente no que se refere à:

- a) negociação de reajuste;
- b) aplicação de mecanismos de regulação estabelecidos pelas operadoras dos planos privados de assistência à saúde, coletivos por adesão; e
- c) alteração de rede assistencial.

4.5. Realizar a divulgação e a comercialização dos planos de assistência médica hospitalar/ambulatorial, junto aos beneficiários da ANAJUSTRA.

2.6. Destarte, independentemente do regime de tributação do Imposto de Renda, a empresa **Aliança** está(va) sujeita ao regime cumulativo de PIS e COFINS, como reconheceu, por unanimidade de votos esta Casa em acórdãos em casos semelhantes (de compensação), da mesma **Recorrente**, de julho de 2019:

SOLUÇÕES DE CONSULTA. EFEITO VINCULANTE. A PARTIR DE 17/09/2013.

As Soluções de Consulta e as Soluções de Divergência publicadas a partir de 17/09/2013 têm efeito vinculante no âmbito da Receita Federal e respaldam qualquer sujeito passivo que comprove enquadrar-se na hipótese por elas abrangida (art. 9º da Instrução Normativa RFB nº 1.393/2013).

COFINS. PIS/PASEP. ADMINISTRADORAS DE BENEFÍCIOS DE SAÚDE. REGIME CUMULATIVO. SOLUÇÃO DE CONSULTA COSIT Nº 116/2018. RETROATIVIDADE. LEI N. 12.955/2014. ART. 106, I DO CTN.

Conforme entendimento veiculado pela Solução de Consulta Cosit nº 116/2018, “As administradoras de benefícios, como espécie de operadoras de planos de assistência à saúde, estão sujeitas ao regime de apuração cumulativa”. Como também restou esclarecido nessa Solução de Consulta, o novo entendimento advindo com a Lei nº 12.995/2014, tem natureza interpretativa, sendo aplicável também a atos ou fatos pretéritos, nos termos do art. 106, I do CTN.

Tendo em vista que o Despacho Decisório foi superado por entendimento superveniente da própria Receita Federal em sentido favorável à tese da recorrente (Solução de Consulta Cosit nº 116/2018), há de ser reconhecido o seu direito a reclassificação do regime não cumulativo para o cumulativo na apuração das contribuições de Cofins e PIS/Pasep. (Acórdão 3402-006.736/40, 3402-006.747).

2.7. Uma vez que a empresa **Aliança** estava sujeita ao regime cumulativo do PIS e da COFINS por sua atividade, a transposição integral das receitas das empresas **GAPE e GA** em nada modificariam o *quantum* a recolher. Simulado ou não, como receita integral da Aliança, ou partilhada entre a GAPE e a GA o valor total a recolher a título de PIS e de COFINS seria a receita total (GA, GAPE e Aliança) multiplicada pela alíquota de 0,65% para o PIS e 3% para COFINS – até mesmo porque, enquanto sociedades corretoras a GA e a GAPE também estão

sujeitas ao regime cumulativo do PIS (art. 60 § 1º inciso III da IN SRF 247/02) e da COFINS (art. 23, inciso I da IN SRF 404/04).

2.8. De outro modo, existindo ou não a simulação entre Aliança, GA e GAPE, tributada a Aliança pelo Lucro Real ou pelo Presumido, não há diferença de PIS e de COFINS a recolher no presente caso. Conjunta ou separadamente, GA, GAPE e Aliança, por suas atividades, estão sujeitas ao regime cumulativo das contribuições e recolheram, ao tempo e modo, o valor devido a título de contribuições no regime cumulativo, inexistindo diferença a recolher/lançar.

2.8.1. Em não existindo diferença de PIS e de COFINS a recolher, o fato gerador dos tributos é fulminado em seu consequente. Ao ser zero o valor a recolher a título de tributos, igualmente zero é o valor da multa de ofício, eis que incidente sobre “*a diferença de (...) contribuição nos casos de falta de pagamento*” (art. 44 caput da Lei 9.430/96). Sendo zero a multa de ofício sua dobra é igual a zero, independentemente de fraude, conluio ou de “*outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis*” (art. 44 § 1º da Lei 9.430/96).

2.9. Ao final, não há que se falar em responsabilidade subsidiária ou solidária por obrigação tributária a) extinta pelo pagamento ou b) que sequer veio a existir por base de cálculo nula.

3. Pelo exposto, admito, porquanto tempestivo, e conheço do Recurso Voluntário, dando-lhe provimento para cancelar a autuação.

(documento assinado digitalmente)

OSWALDO GONÇALVES DE CASTRO NETO