



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

Processo n° 10600.720008/2013-11
Recurso n° Embargos
Acórdão n° 1301-002.436 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 17 de maio de 2017
Matéria PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL
Embargante BANCO INTERMEDIUM S/A E OUTROS
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Ano-calendário: 2008, 2009

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CONTRIBUINTE. OBSCURIDADE. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL. SEM EFEITOS INFRINGENTES

Os embargos de declaração apenas são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma (art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Ocorrendo a omissão apontada pelo contribuinte devem ser acolhidos para sanar a omissão apontada, sem efeitos modificativos, rejeitando os demais itens apontados.

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS. OBSCURIDADE. OMISSÃO E CONTRADIÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL COM EFEITOS INFRINGENTES. MULTA DE OFÍCIO. QUALIFICADORA. NÃO COMPROVAÇÃO DAS CONDUTAS DOS RESPONSÁVEIS. NECESSIDADE.

Os embargos de declaração apenas são cabíveis em face de obscuridade, omissão ou contradição entre a decisão e os seus fundamentos, ou for omitido ponto sobre o qual devia pronunciar-se a turma (art. 65 do Anexo II do Regimento Interno do CARF).

Ocorrendo o vício de omissão apontado pelos responsáveis tributários, devem ser acolhidos, com efeitos modificativos, para sanar o antedito vício de omissão, afastando a qualificação da multa imposta aos responsáveis tributários, rejeitando os demais itens apontados.

Nesses termos, ausente a comprovação da prática intencional, pelo sujeito passivo, das condutas reprovadas pela Lei nº 9.430/96, é inaplicável a qualificadora da multa de ofício para os responsáveis tributários. Não

possível responsabilizar os responsáveis tributários por multa qualificada quanto à prática de atos não individualizá-los, sob o risco de responsabilizar uma pessoa pelo dolo de outra.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do Colegiado, por maioria de votos: (1) em acolher os embargos do Banco Intermedium S/A apenas quanto ao item i.v (do voto do Relator) para sanar a omissão apontada, sem efeitos modificativos, vencido o Conselheiro Flávio Franco Corrêa que reconhecia omissão também quanto ao item i.i; e (2) em acolher os embargos dos responsáveis tributários apenas quanto ao item vi, com efeitos modificativos, para sanar o vício de omissão apontado, afastando a qualificação da multa imposta aos responsáveis tributários, vencido o Conselheiro Waldir Veiga Rocha que acolhia o item vi, sem efeitos modificativos.

(assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza - Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Milene de Araújo Macedo, Amélia Wakako Morishita Yamamoto e Waldir Veiga Rocha.

Relatório

Tratam os presentes de embargos de declaração opostos pelo contribuinte, acima identificado, e pelos responsáveis tributários Maria Virginia Gomes Moreira; Antônio Sebastião de Faria, Sebastião Luiz da Silva, Lucas Cabaleiro Fernandez, Aquiles Leonardo Diniz, José Felipe Diniz, Marcos Alberto Cabaleiro Fernandez, Rubens Menin Teixeira, Dauro de Carvalho e Silva, Marco Túlio Guimarães e João Vitor Nazareth Menin Teixeira de Souza, em face do acórdão nº 1301-002.020, prolatado por esta 1ª Turma na sessão de julgamento de 04/05/2016.

O acórdão embargado foi assim ementado:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA IRPJ

Ano-calendário: 2008, 2009

PEDIDO PARA INTIMAÇÃO DO CONTRIBUINTE PARA PARTICIPAR DO JULGAMENTO EM PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE PREVISÃO LEGAL.

Não há previsão legal para participação dos contribuintes no julgamento de primeira instância, que tem seu funcionamento de forma interna e em recinto fechado.

NULIDADE DA DECISÃO. INOVAÇÃO EM RELAÇÃO AO LANÇAMENTO INOCORRÊNCIA.

Se a decisão analisou e rejeitou motivadamente os argumentos de defesa dirigidos contra o fundamento do lançamento, o fato de aduzir outras razões para manter o lançamento não configura alteração do fundamento do lançamento, o que só ocorreria se a decisão tivesse concordado com os argumentos de defesa e usasse outro argumento para manter o lançamento.

SERVIÇOS CONTRATADOS. DEMONSTRAÇÃO DA EFETIVIDADE DA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS. CONDIÇÃO DE DEDUTIBILIDADE.

Somente são admitidas como dedutíveis na apuração do lucro real e da base de cálculo da CSLL, as despesas operacionais necessárias, usuais ou normais ao tipo de transações, operações ou atividades da empresa. Cabe ao contribuinte demonstrar a efetividade da execução dos serviços prestados que contratou, sob pena dos pagamentos a esse título se tornarem indedutíveis na apuração do IRPJ e da CSLL.

Ou seja, para fins de dedução, na apuração do resultado fiscal, do gasto incorrido, não basta ao contribuinte descrever as características operacionais de suas atividades e demonstrar a plausibilidade de sua ocorrência no mundo fático, torna-se necessário reunir ao processo comprovantes hábeis e idôneos que possibilitem desautorizar a glosa perpetrada pela autoridade fiscal.

MULTA ISOLADA. INSUFICIÊNCIA DE RECOLHIMENTO DE ESTIMATIVAS. FATOS GERADORES POSTERIORES À LEI 11.488/2007. PROCEDÊNCIA.

Ao optar pela apuração anual do IRPJ e da CSLL, o contribuinte deve se sujeitar às regras estabelecidas para essa forma alternativa de apuração, particularmente a obrigatoriedade dos recolhimentos por estimativa. No caso concreto, ao serem glosadas despesas tidas por indedutíveis, as bases de cálculo mensais foram recalculadas pelo Fisco, evidenciando-se a insuficiência de recolhimento das estimativas mensais. A sanção é aplicável pelo descumprimento do dever legal de antecipar o tributo. Procedente a multa exigida isoladamente, lançada com fundamento no inciso II do art. 44 da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 11.488/2007.

CUMULAÇÃO COM MULTA DE OFÍCIO. COMPATIBILIDADE.

É compatível com a multa isolada a exigência da multa de ofício relativa ao tributo apurado ao final do ano calendário, por caracterizarem penalidades distintas.

JUROS DE MORA SOBRE MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A obrigação tributária principal compreende tributo e multa de ofício proporcional. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multa de ofício, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. FUNDAMENTOS LEGAIS. CONSTATAÇÃO FÁTICA. PROCEDÊNCIA.

Se a autoridade executora do procedimento de fiscalização logra êxito na demonstração da relação direta de determinada pessoa com as situações que constituem fatos geradores das obrigações tributárias, resta configurada a responsabilidade tributária pelo crédito tributário constituído, sendo autorizada,

assim, a inclusão de referida pessoa no pólo passivo das obrigações constituídas por meio de Termo de Sujeição Passiva Solidária.

Ao final, a parte dispositiva foi redigida como segue:

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em negar provimento aos recursos. Vencidos os Conselheiros José Eduardo Dornelas Souza e Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro que davam provimento parcial para cancelar os juros de mora sobre a multa de ofício, além do Conselheiro Hélio Eduardo de Paiva Araújo, ausente nesta sessão, mas que já havia proferido seu voto, que dava provimento integral aos recursos.

Alegam as embargantes que o aresto combatido padece de omissões, contradições e obscuridades várias, que especifica:

Banco Intermedium

(i): Omissões incorridas pelo acórdão de julgamento do Recurso

Voluntário:

(i.i) - omissão quanto às provas acostadas aos autos

(i.ii) - omissão quanto ao suposto "planejamento ilícito engendrado"

(i.iii) - omissão quanto às supostas condutas fraudulentas

(i.iv) - omissão quanto ao recálculo dos créditos tributários (Saldo Negativos de IRPJ e de CSLL dos próprios exercícios)

(i.v) - omissão quanto ao argumento autônomo e específico de defesa do contribuinte (Recomposição da Verdade Material)

(ii): Contradições do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário:

(ii.i) - contradição na alegação de ausência de prova dos serviços e das despesas

(ii.ii) - contradição na alegação para manutenção da qualificação da multa de ofício

(iii): Obscuridade do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário quanto a sua demonstração da existência de aspectos extra-tributários para a contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, pois de um lado o acórdão embargado reconheceu que a embargante apresentou uma extensa peça de defesa sobre o assunto (fls. 9928) e em outro trecho consignou que não haveria justificativa extra-tributária para a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços (fls. 9932).

Responsáveis Tributários

i) omissão quanto ao Argumento de Nulidade da R. Decisão de 1ª Instância em razão da Ausência de Motivação;

ii) **omissão quanto ao Argumento de Erro de Capitulação para a Atribuição de Responsabilidade Solidária;**

iii) **omissão quanto à Especificação, Individualização e Prova da Conduta do Embargante tida por Inflacionária;**

iv) **omissão quanto ao Argumento de Inexistência de Solidariedade por Interesse Comum (art. 124, CTN);**

v) **omissão quanto ao Argumento de Não Ocorrência da Hipótese do Artigo 135 do CTN (responsabilidade pessoal);**

vi) **omissão quanto ao Argumento da Impossibilidade de Exigência da Multa Qualificada do Embargante (Personificação da Pena);**

Às fls. 10.360-10.363, encontra-se o Despacho de Admissibilidade de Embargos, mediante o qual o Sr. Presidente desta 1ª Turma Ordinária concordou com a proposta deste Conselheiro, no sentido de que os embargos fossem admitidos e submetidos à apreciação do Colegiado.

É o relatório.

Voto

Conselheiro José Eduardo Dornelas Souza, Relator

Os embargos são tempestivos e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no vigente Regimento Interno do CARF, razão pela qual os conheço e passo a analisá-los.

Tratam-se de autos de infração lavrados para constituir créditos tributários de IRPJ e CSLL relativamente aos anos calendários de 2008 e 2009, sob a fundamentação de glosa de despesas e multa isolada pela falta de recolhimento de IRPJ sobre a base de cálculo estimada, aplicando ainda multa de ofício no percentual de 150%, além de atribuição de responsabilidade solidária às pessoas físicas devidamente qualificadas.

Os referidos autos de infrações foram lavrados em razão da glosa de despesas incorridas com a contratação de serviços prestados por outras pessoas jurídicas, tendo em vista as seguintes acusações da fiscalização: i) ausência de comprovação das despesas (fls. 3828); ii) inexistência de fato das pessoas jurídicas prestadoras de serviços (fls. 3829); e iii) indevida vinculação das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços ao Embargante. (fls 3830)

Sustentam as embargantes que o aresto combatido padece de omissões, contradições e obscuridades várias, que especifica:

Assim, passo a apreciar os argumentos apresentados pelos embargantes, iniciando-se pelo contribuinte.

Banco Intermedium S/A

(i.i) - omissão quanto às provas acostadas aos autos

Suscita a interessada haver **omissão quanto às provas acostadas aos autos**, vez que acostou diversos documentos com o objetivo de comprovar a efetividade das despesas incorridas com a contratação de serviços nos períodos autuados, e estes documentos foram analisados pelo acórdão embargado de *forma superficial, genérica e evasiva*.

Eis como a matéria foi tratada pelo acórdão embargado (fls. 9930 - 9932):

Como visto, neste ponto, a matéria em litígio diz respeito em verificar se há nos autos a comprovação da efetividade da prestação de serviços de terceiros para a autuada.

O acórdão recorrido manteve a autuação sob os seguintes argumentos:

Inicialmente registre-se que a impugnante entende que por expressa previsão legal do artigo 923 do RIR/99, a contabilidade faz prova dos fatos nela registrados e que a fiscalização não contestou a validade dos seus registros contábeis e das prestadoras dos serviços. Acrescenta que os documentos societários, fiscais, contábeis e gerenciais foram praticamente ignorados pela fiscalização ao mesmo tempo que afirma que a fiscalização não imputou qualquer vício nos documentos apresentados. Conclui que os balancetes e livros razão comprovam a existência e a efetividade dos serviços prestados.

De plano, uma observação. A impugnante, apesar de transcrever o artigo 923, não completa a leitura. Confira-se:

“Art.923. A escrituração mantida com observância das disposições legais faz prova a favor do contribuinte dos fatos nela registrados e comprovados por documentos hábeis, segundo sua natureza, ou assim definidos em preceitos legais (Decreto-Lei n ° 1.598, de 1977, art. 9 °, § 1 °). “

Portanto, o citado artigo não aceita simplesmente os registros contábeis como prova. Se assim o fosse, não seria necessária fiscalização. Cada um registrava o que lhe conviesse e ponto final. Não é assim. Como já constatado nos autos, os documentos não foram ignorados pela fiscalização como afirma a impugnante. Igualmente equivocada a afirmação de que a fiscalização não fez qualquer ressalva aos registros contábeis da impugnante. Naturalmente que, ao glosar as despesas sob o entendimento de que os serviços não foram efetivamente prestados, a fiscalização aponta o vício na escrituração da impugnante. Pela leitura do relatório de auditoria fiscal pode-se constatar inúmeras referências aos documentos que a impugnante afirma terem sido ignorados pela fiscalização. A fiscalização apresenta análise dos contratos sociais e alterações, da composição societária das empresas envolvidas, localização, quantidade de funcionários, faturamento, responsáveis contábeis e gerenciais, cargos ocupados pelos respectivos sócios, sistema de contabilidade utilizado por todas as empresas que não possuíam setores próprios de contabilidade, não possuíam setores de pessoal, prestavam serviço unicamente para a fiscalizada, etc, exatamente para demonstrar a dependência das empresas tida como prestadoras de serviço com a impugnante. De fato, sob o ponto de vista formal, estes documentos apresentam-se de forma regular, mas a simples formalização de contratos, mapas, planilhas, etc. não são suficientes para comprovar a prestação de serviços das pessoas jurídicas como assinala a impugnante registrando que não imaginava ter que explicar isto para as autoridades fiscais. Realmente, é inexplicável que se pretenda que simples formalidades sejam suficientes para alterar a realidade e apresentar o que se

interessa. Sob este aspecto, o contrato de financiamento apresentado nesta oportunidade – que a impugnante tenta transferir à fiscalização a responsabilidade de não o ter solicitado na fase de investigação – consigna tão somente acima do cabeçalho o nome da empresa tida como interveniente. No entanto, este cuidado com a formalidade serviu exatamente para demonstrar que as empresas tidas como prestadoras não tinham qualquer independência gerencial, submetendo-se às decisões da impugnante, constituindo um grupo econômico, atuando na verdade como simples departamentos da fiscalizada. Sem dúvida que a análise não pode ser pontual, mas sim sob o ponto de vista do todo.

Por oportuno, vejamos alguns fatos constatados no curso da ação fiscal:

1. a intermediação e prospecção de novos negócios e clientes eram exercidas pelos próprios sócios das empresas prestadoras dos serviços que eram também sócios e diretores da impugnante;

2. os documentos eram entregues diretamente à impugnante que os analisava e decidia pela concessão ou não dos empréstimos;

3. os funcionários não exerciam as atividades de intermediação e captação mas simples tarefas administrativas.

O que se verifica é que os documentos juntados aos autos não comprovam a efetividade dos serviços prestados pelas empresas contratadas. Necessário, ainda, que o contribuinte demonstre, mediante documentação hábil e idônea, que os pagamentos se refiram a serviços efetivamente prestados e necessários à atividade da empresa contratante.

Nos termos da legislação do imposto de renda, para ser considerada uma despesa operacional e admitida como dedutível da base de cálculo do IRPJ a despesa deverá ser, necessária, usual ou normal para o tipo de operação, a teor do art. 299 e parágrafos do RIR/99:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47).

§ 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º).

§ 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Conforme se depreende da leitura do Relatório de Auditoria Fiscal, houve todo um esforço da fiscalização, por meio de intimações e reintimações ao contribuinte para que este demonstrasse a efetividade da prestação dos serviços que pagou. **A apresentação de planilhas e lançamentos contábeis sem respaldo em documentação hábil e idônea não tem o condão de comprovar a efetividade dos serviços. O fato concreto é que não há nos autos provas concretas da execução dos serviços contratados pela autuada.**

Portanto, não atendidos os critérios de necessidade, usualidade e normalidade dos serviços prestados, necessários à atividade da empresa, previstos no art. 299 do RIR/99, não resta outra alternativa senão glosar referidas despesas.

Registre-se, neste ponto, que a autoridade julgadora de primeira instância **analisando a documentação apresentada**, concluiu que a situação da empresa IFI Software Ltda é inteiramente diferente e peculiar das demais prestadoras de serviços, e entendeu procedente a exclusão do valor de R\$ 837.000,00 da base de cálculo das exigências tributárias, para o ano-calendário 2008, tendo em vista que **restou comprovada que a IFI foi contratada para a prestação de serviços de desenvolvimento e implantação de sistema computadorizados, treinamento de empregados** para utilização dos sistemas desenvolvidos, auxílio na aquisição de produtos de informática e execução de rotinas de segurança das informações, declinando os sistemas e programas por ela utilizados que, destaca, necessitam de rotineira atualização e manutenção. No caso foi apresentada planilha com descrição dos serviços prestados (doc. 09) e notas fiscais.

(G.N)

Portanto, não procede a alegação de omissão, haja vista que o Colegiado se manifestou conclusiva e fundamentadamente quanto os documentos juntados pelo contribuinte.

No caso, entendeu o Colegiado quanto à valoração da documentação apresentada pelo recorrente, ora embargante, que ela não serviu ao fim proposto, principalmente porque as provas apresentadas não comprovaram a efetividade do serviços, ou melhor, não comprovaram a **execução** dos mencionados serviços eventualmente contratados pelo recorrente.

Porém, isso não significa dizer que eles não foram analisados. Foi justamente a análise da documentação apresentada pelo recorrente que resultou o entendimento do julgador administrativo de primeira instância de excluir o valor de R\$ 837.000,00 da base de cálculo das exigências tributárias para o ano-calendário de 2008. Portanto, não é verdade quando a embargante afirma que se passaram duas instâncias administrativas de julgamento e as provas apresentadas permanecem sem análise efetiva e pontual. Nega-se provimento.

(i.ii) - omissão quanto ao suposto "planejamento ilícito engendrado"

(i.iii) - omissão quanto às supostas condutas fraudulentas

Estes dois tópicos devem ser analisados conjuntamente. Vejo que o acórdão embargado também tratou especificamente da questão, se não vejamos:

Prosseguindo, a peça recursal insurge-se com relação a MULTA QUALIFICADA (150%).

Entendo que a operação engendrada demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte, o que justifica a aplicação da penalidade duplicada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A questão da ilicitude das condutas retratadas nos autos já foi suficientemente apreciada e confirmada no presente processo. Não obstante, destaco ainda os seguintes aspectos: as condutas estampadas no presente processo amoldam-se com exatidão às disposições do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, vez que retardaram o conhecimento por parte da autoridade tributária das condições pessoais da fiscalizada, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente, e relativamente ao planejamento ilícito engendrado, não se identifica nos autos e nem na peça de defesa justificativa outra para a sua colocação em prática que não a busca pela redução da carga tributária.

De fato, a autoridade fiscal demonstrou que, de forma planejada e com o intuito de se reduzir indevidamente a tributação, houve a formação de um conluio, com a reunião de pessoas físicas e jurídicas de forma organizada para a prática de infrações tributárias.

De toda a leitura dos elementos dos autos, entendo comprovada a ocorrência de sonegação e de conluio, definidas nos arts. 71 e 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964. Observe-se que, no caso, não se está diante de planejamento tributário lícito, apenas inoponível ao Fisco por abuso de direito ou fraude à lei. Está-se diante de um planejamento tributário ilícito, as evidências colhidas pela fiscalização minudentemente relatadas dão conta que esse procedimento, dos acionistas do Banco Intermedium S/A, não se trata de mero equívoco, mas de ato doloso com objetivos de geração de benefícios indevidos.

Desse modo, mantenho a qualificação da multa.

Assim, não havendo omissão, só resta a conclusão de que a recorrente se mostra inconformada quanto à forma como foi decidida a matéria, não sendo, como se sabe, a via própria para rediscussão da matéria em exame. Nega-se provimento.

(i.iv) - omissão quanto ao recálculo dos créditos tributários (Saldos Negativos de IRPJ e de CSLL dos próprios exercícios)

Com relação a este ponto, assim se manifestou o acórdão recorrido:

Outro ponto da peça recursal, diz respeito à "Desconsideração de Créditos dos Saldos Negativos de IRPJ e CSLL".

Aqui, neste ponto, mantenho como razão de decidir os fundamentos da decisão recorrida, a saber:

"Equivoca-se a impugnante. A fiscalização não incorreu em qualquer erro ao não considerar os créditos decorrentes dos saldos negativos apontados. Esclareça-se que a utilização de saldos negativos obedece a sistemática específica, ocasionando, inclusive, que saldos negativos possam ser utilizados em anos posteriores. Assim, a fiscalização não poderia efetuar tal dedução no momento da lavratura dos autos pois, se de um lado, é necessário proceder diversas verificações, como por exemplo, compensação em exercícios posteriores, confirmar o efetivo recolhimento dos tributos, por outro lado, tal procedimento somente seria possível com a iniciativa do interessado mediante procedimentos próprios, pois somente a ela cabe a decisão com quais débitos pretende compensar os seus créditos, nos termos da IN RFB 1.300/2012.

Portanto, demonstrado está que a fiscalização e este colegiado encontram-se impedidos de atender a demanda da impugnante."

Ora, não há nenhum impedimento que a autoridade julgadora, acaso concorde com os fundamentos utilizados em decisão pretérita e, verificando que eles são suficientes para amparar suas razões de decidir, as adote, cumprindo, assim, o mandamento constitucional insculpido no artigo 93, inc. IV da Constituição Federal. Não há aqui nenhuma agressão ao direito de defesa, ou gritante vício de motivação, como fez crer a embargante em suas razões recursais.

Acrescente-se que a opção de se valer de excertos da decisão de primeira instância, não justifica o acolhimento dos embargos. Tal prática, corriqueira no âmbito administrativo e judicial, encontra abrigo na Lei nº 9.784, de 29/1/99:

“Art. 50. Os atos administrativos deverão ser motivados, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos, quando:

.....

§1º A motivação deve ser explícita, clara e congruente, **podendo consistir em declaração de concordância com fundamentos de anteriores** pareceres, informações, decisões ou propostas, que, neste caso, **serão parte integrante do ato.**” (G.N)

Sendo assim, nega-se provimento.

(i.v) - omissão quanto ao argumento autônomo e específico de defesa do contribuinte (Recomposição da Verdade Material)

Com relação a este tópico, alega a embargante haver **omissão quanto ao argumento autônomo e específico de defesa do contribuinte** (recomposição da verdade material), de acordo com o que especifica. Assim, se a fiscalização desconsiderou as despesas incorridas, da mesma forma, deverá desconsiderar os tributos recolhidos por parte das empresas consideradas inexistentes, impondo-se, assim, a dedução dos tributos recolhidos da exigência tributária formulada. Desta forma, requer seja sanado o vício apontado, com o pronunciamento da Turma de Julgamento sobre a mencionada omissão, sob pena de cerceamento do direito de defesa.

Analisando o voto-condutor do acórdão recorrido, verifico que realmente não há manifestação sobre o referido argumento de recomposição da verdade material, embora haja prequestionamento em sede de impugnação e recurso voluntário (fls. 4154 e 9892, respectivamente).

Sobre o ponto, a DRJ assim se manifestou:

No que diz respeito às empresas de intermediação, restou devidamente comprovado que os serviços não foram efetivamente prestados pelas pessoas jurídicas. Por outro lado, ficou efetivamente comprovado que houve transferência de recursos da impugnante para aquelas empresas. Tanto houve, que os lucros foram distribuídos aos sócios, gerando, portanto, benefícios pecuniários diretos, como a própria impugnante admite ao assinalar que se a intermediação e a captação fossem realizadas diretamente pela instituição financeira, ao final e ao cabo, os acionistas, diretores ou conselheiros somente receberiam a participação proporcional à sua posição acionária ou, então, pro labore. É certo que esta transferência não se caracteriza pela prestação de serviços. No entanto, não cabe indagar da sua natureza mas da realidade que a subjaz: os sócios e diretores da impugnante que também eram sócios das prestadoras de serviços obtiveram benefícios, pela remuneração obtida junto à impugnante e pela distribuição de lucros das empresas em cujo capital social participavam. Logo, ilógico e injustificável seria destinar mais um benefício, deduzindo o imposto que foi recolhido, neste caso, acertadamente, uma vez que as empresas auferiram rendimentos tributáveis e, ao final, distribuíram aos seus sócios rendimentos isentos de tributação, pois os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pela pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, não estão sujeitos à

incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior (Lei nº 9.249, de 1995, art. 10).

No caso da IFI Software, ao considerar a efetiva prestação de serviços não há que se falar em deduzir os tributos por ela recolhidos, uma vez que o valor da despesa foi considerado dedutível por este relator.

Como se vê, o principal argumento utilizado por parte da DRJ para negar o pleito do contribuinte foi o fato de já ter ocorrido benefício quando da distribuição de "lucros" aos sócios das pessoas jurídicas prestadoras de serviços. Como restou comprovado que eram as mesmas pessoas físicas sócias e diretores da recorrente, entendeu a DRJ que permitir reconstituição da verdade material, de forma a autorizar a restituição dos tributos pagos pelas prestadoras de serviço (que não prestaram serviço algum), seria, em sua ótica, mais um benefício ao contribuinte.

De fato, quando ocorrer decisão final na esfera administrativa, e permanecer as conclusões da fiscalização, ter-se-iam como não ocorridos os atos praticados por todos os contribuintes envolvidos, com exceção da prestadora IFI Software, cujas despesas foram reconhecidas por decisão irrecurável na esfera administrativa, conforme visto. Assim, em prestígio ao princípio da verdade material, entendo que também não devem ser reconhecidos os pagamentos efetuados pelo contribuinte para aquelas empresas prestadoras, e sendo estes pagamentos as únicas receitas que compõem a base de cálculo do IRPJ, CSLL, PIS e COFINS daquelas empresas, obviamente, aquelas empresas não praticaram fato gerador de quaisquer dos tributos.

Porém, não cabe aqui esta discussão, por dois motivos: i) um, porque o entendimento da fiscalização precisa ser confirmado por final decisão administrativa, que ainda não ocorreu; ii) dois, não há provas nos autos dos pagamentos efetuados por aquelas empresas a título de tributos, e muito menos se as receitas obtidas por aquelas empresas foram originadas **exclusivamente** de transferência de valores de ordem da interessada.

Obviamente, a compensação de créditos deve ser objeto de pedido autônomo a ser realizado após final decisão administrativa, cabendo ao contribuinte o ônus de provar o direito creditório alegado.

Assim, reconhecendo existir a omissão apontada, e considerando sanada, dou provimento para saná-la, sem efeitos modificativos.

(ii.i) - contradição na alegação de ausência de prova dos serviços e das despesas

Alega a embargante, quanto ao ponto, existir contradição quando o acórdão recorrido reconhece que os documentos acostados aos autos são suficientes para comprovar os serviços prestados pela "IFI Software", e por outro lado, para as demais pessoas jurídicas prestadoras de serviços (para as quais apresentados documentos semelhantes aos do "IFI Software"), diz não haver provas nos autos.

Em primeiro lugar não foi o acórdão recorrido que reconheceu suficientes os documentos acostados aos autos para comprovar os serviços prestados pela IFI Software, e sim a decisão exarada pela DRJ.

Inclusive, essa informação aparece no voto-condutor do r. acórdão recorrido, da seguinte forma:

Registre-se, neste ponto, que a **autoridade julgadora de primeira instância** analisando a documentação apresentada, **concluiu que a situação da empresa IFI Software Ltda é inteiramente diferente e peculiar das demais prestadoras de serviços**, e entendeu procedente a exclusão do valor de R\$ 837.000,00 da base de cálculo das exigências tributárias, para o ano-calendário 2008, tendo em vista que restou comprovada que a IFI foi contratada para a prestação de serviços de desenvolvimento e implantação de sistema computadorizados, treinamento de empregados para utilização dos sistemas desenvolvidos, auxílio na aquisição de produtos de informática e execução de rotinas de segurança das informações, declinando os sistemas e programas por ela utilizados que, destaca, necessitam de rotineira atualização e manutenção. No caso foi apresentada planilha com descrição dos serviços prestados (doc. 09) e notas fiscais.

(G.N)

Assim, a alegada contradição, na ótica da embargante, é entre a decisão proferida no acórdão recorrido com os fundamentos utilizados na decisão da DRJ, o que não se deve admitir.

Também não me parece ocorrer nenhuma contradição, quando o Colegiado acórdão recorrido valorou a documentação apresentada, e concluiu não haver provas nos autos de que as demais pessoas jurídicas prestadoras de serviços executaram os serviços contratados, e por isso negou provimento por falta de provas.

Assim, entendendo que a contradição que enseja embargos, na espécie, é aquela verificada entre a decisão e seus fundamentos (art. 65 do anexo II do RICARF), nega-se provimento.

(ii.ii) - contradição na alegação para manutenção da qualificação da multa de ofício

Neste item, alega a embargante contradição entre a **decisão** de manter a glosa de despesas por ausência de comprovação, e a **decisão** de manter a qualificação da multa de ofício.

Vejamos a alegação, em suas palavras:

78. Em diversos trechos do v. acórdão embargado, mais de uma vez, foi consignado que a matéria em litígio diz respeito à comprovação da efetividade da prestação de serviços. Portanto, na ótica do próprio voto condutor do v. acórdão embargado, o litígio diz respeito a um caso de glosa de despesas por suposta ausência de comprovação dos serviços contratados.

79. De forma absolutamente contraditória, e claramente apenas para fins de manter a qualificação da multa de ofício, foi consignado no v. acórdão embargado que teria sido engendrado "planejamento ilícito", com fraude, dolo, conluio e sonegação.

80. Ora, o litígio diz respeito à comprovação de serviços contratados, ou diz respeito a "planejamento ilícito", com fraude, dolo, conluio e sonegação? Há uma

diferença gritante entre as alegações, inclusive no que diz respeito aos efeitos de uma e de outra, impactando também na própria defesa do Embargante.

81. A contradição na fundamentação do v. acórdão embargado reside justamente nesse ponto: **de um lado, foi mantida a glosa das despesas, ao argumento de que os serviços não estariam comprovados, e, de outro lado, foi mantida a qualificação da multa de ofício, só que ao argumento de que teria sido engendrado planejamento ilícito, com fraude, dolo, conluio e sonegação.**

Sem razão a embargante. Conforme visto, entendeu a fiscalização efetuar a glosa de despesas incorridas com a contratação de serviços prestados, tendo em vista as acusações de: i) ausência de comprovação das despesas (fls. 3828); ii) inexistência de fato das pessoas jurídicas prestadoras de serviços (fls. 3829); e iii) indevida vinculação das pessoas jurídicas prestadoras dos serviços ao Embargante. (fls 3830).

Logo, não há contradição entre as referidas decisões, pois a constatação de inexistência de fato das pessoas jurídicas prestadoras de serviços é coerente com a **decisão** de manter a glosa de despesas por ausência de comprovação e a **decisão** de manter a qualificação da multa de ofício por comprovação de sonegação e conluio. Além do que, também entre elas não se vê proposições inconciliáveis.

O que se percebe é que a pretensão formulada no bojo do presente recurso ressoa como manifesta inconformidade em relação ao *decisum*, pretendendo a Embargante, com isso, o rejugamento da causa em sede de embargos declaratórios, o que é juridicamente inviável diante da inexistência do vício apontado.

Assim, nega-se provimento.

(iii): Obscuridade do acórdão de julgamento do Recurso Voluntário

Quanto a este item, a embargante alega vício de obscuridade na demonstração da existência de aspectos extra-tributários para a contratação de pessoas jurídicas prestadoras de serviços, pois de um lado se reconhece que a embargante apresentou uma extensa peça de defesa sobre o assunto (fls. 9928) e em outro trecho consignou que não haveria justificativa extra-tributária para a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços (fls. 9932).

Em suas palavras:

90. A par de todos os elementos apresentados pelo Embargante, com a clara demonstração da existência de aspectos extra tributários para a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços, de maneira absolutamente obscura foi consignado no v. acórdão embargado que: " e relativamente ao planejamento ilícito, não se identifica nos autos e nem na peça de defesa justificativa outra para a sua colocação em prática que não a busca pela redução da carga tributária" (fls. 9932).

91. Ora, (I) no recurso voluntário existem tópicos específicos abordando individualmente a contratação de cada pessoa jurídica prestadora de serviço e a sua importância no crescimento e no modelo de negócio do Embargante; II) em um trecho do v. acórdão embargado foi reconhecido que a Embargante apresentou uma extensa peça de defesa sobre o assunto (fls. 9928); e III) em outro trecho do v. acórdão embargado foi consignado que não haveria no recurso justificativa extra tributária para a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços (fls. 9932).

Como se sabe, o termo obscuridade denota falta de clareza, estado do que é ininteligível, incerto, duvidoso ou mal conhecido. Assim, não parece claro para a Embargante, o motivo do acórdão embargado consignar que *não haveria justificativa extra-tributária para a contratação das pessoas jurídicas prestadoras de serviços*.

Observo que a alegada obscuridade surge quando da manifestação (por parte do acórdão recorrido) sobre a multa qualificada, confira-se:

Prosseguindo, a peça recursal insurge-se com relação a MULTA QUALIFICADA (150%).

Entendo que a operação engendrada demonstra o evidente intuito de fraude do contribuinte, o que justifica a aplicação da penalidade duplicada prevista no § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996. A questão da ilicitude das condutas retratadas nos autos já foi suficientemente apreciada e confirmada no presente processo. Não obstante, destaco ainda os seguintes aspectos: as condutas estampadas no presente processo amoldam-se com exatidão às disposições do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, vez que retardaram o conhecimento por parte da autoridade tributária das condições pessoais da fiscalizada, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito correspondente, *e relativamente ao planejamento ilícito engendrado, não se identifica nos autos e nem na peça de defesa justificativa outra para a sua colocação em prática que não a busca pela redução da carga tributária*.

(G.N)

Me parece claro que o Colegiado adotou o entendimento de que as provas dos autos confirmavam a ilicitude das condutas retratadas nos autos, que se amoldavam às disposições do art. 71 da Lei nº 4.502, de 1964, e que não se identifica nos autos justificativa para sua colocação em prática que não a busca pela redução da carga tributária. Por estas razões, manteve a qualificação da multa.

Não se está a negar que a recorrente apresentou extensa peça de defesa, porém isso não significa, por óbvio, que a quantidade de linhas escritas justifique ou comprovem, por si só, o direito alegado, e por isso, não há que se falar em qualquer obscuridade a ensejar o manejo de embargos.

Da mesma forma como ocorreu anteriormente, a pretensão formulada no bojo do presente recurso ressoa como manifesta inconformidade em relação ao *decisum*, pretendendo o rejuízo da causa, o que é juridicamente inviável pela via estreita dos embargos aclaratórios.

Assim, nega-se provimento.

Responsáveis Tributários

Com referência aos embargos opostos pelos responsáveis tributários, vê-se que todas elas são acionistas da interessada, e que os débitos são exigidos em face da imputação de responsabilidade solidária por "interesse comum" (art. 124, I, CTN), indistintamente, e que todos apontam os mesmos vícios. Sendo assim, serão eles analisados conjuntamente.

- i) omissão quanto ao argumento de nulidade da r. decisão de 1ª instância em razão da ausência de motivação**
- ii) omissão quanto ao argumento de erro de capitulação para a atribuição de responsabilidade solidária**
- iii) omissão quanto à especificação, individualização e prova da conduta do embargante tida por inflacionária**
- iv) omissão quanto ao argumento de inexistência de solidariedade por interesse comum (art. 124, CTN)**
- v) omissão quanto ao argumento de não ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN (responsabilidade pessoal)**
- vi) omissão quanto ao argumento da impossibilidade de exigência da multa qualificada do embargante (personificação da pena)**

Sustentam os embargantes que a decisão embargada apresenta vício de omissão, na medida em que (i) não se manifestou sobre o argumento autônomo de nulidade em relação à ausência de motivação da decisão de 1ª instância na manutenção da imputação de responsabilidade solidária ao Embargante; bem assim (ii) sobre o erro de capitulação para a atribuição de responsabilidade solidária; (iii) individualização e prova da conduta do embargante; (iv) inexistência de solidariedade por interesse comum; (v) não ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN; além de (vi) omissão quanto ao argumento da impossibilidade de exigência da multa qualificada.

O acórdão tratou dos assuntos abordados, em bloco, conforme a seguir transcrito:

Nos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis solidários (Rubem Menin Teixeira de Souza, Aquiles Leonardo Diniz, José Felipe Diniz, Marcos Alberto Cabaleiro Fernandez, Lucas Cabaleiro Fernandes, Dauro de Carvalho e Silva, Sebastião Luiz da Silva, Maria Virgínia Gomes Moreira, João Vítor Nazareth Menin Teixeira de Souza, Marco Túlio Guimarães e Antônio Sebastião de Faria) vem à tona os mesmos argumentos relativos às nulidades inicialmente já analisados neste voto, aduzindo com relação à sujeição passiva solidária "quanto à natureza da responsabilidade por interesse comum no fato gerador (art. 124 do CTN), além de desamparadas de qualquer substrato de fato que suportem suas pueris afirmações, por ofender aos princípios da motivação, da ampla defesa e do contraditório, deve ser anulada a r. decisão recorrida, nos termos do art. 59, II, do Decreto nr. 70.235/72".

Alega, ainda, erro na capitulação legal na imputação.

Para melhor elucidação, cabe aqui, transcrever os seguintes trechos do Relatório de Auditoria Fiscal que estabelece o elo de comunhão entre os responsáveis solidários e o Banco Intermedium S/A (fiscalizado), vejamos:

"Ficou demonstrado que essas prestadoras não tinham independência em relação ao fiscalizado, pelo contrário, estiveram sempre sob o controle do BANCO INTERMEDIUM através de seus acionistas, constituindo, na verdade, um grupo

econômico de fato, possuindo clara relação de interdependência, cuja atuação tinha por objetivo carrear vantagens indevidas aos controladores.

(...)

Assim, ficou demonstrado, através dos fatos narrados acima, que os envolvidos se reuniram em conluio para, de forma fraudulenta, constituírem pessoas jurídicas, visando depois se beneficiarem indevidamente de suas operações.

As pessoas jurídicas constituem meros instrumentos para a prática das infrações, pois sempre manifestam a vontade do agente humano nos atos que praticam.

O BANCO INTERMEDIUM SA possui acionistas e diretores, que foram os mentores e beneficiários diretos do esquema desvendado pela fiscalização.

(...)"

Entendo, pois, que a lucratividade obtida diretamente pelas pessoas físicas acionistas e diretores do BANCO INTERMEDIUM S/A, pela economia do não pagamentos dos tributos e contribuições, logo, mediante a fraude à lei tributária, é justamente o elo de comunhão legal que estabelece a possibilidade de cobrança tributária das mesmas. Há o interesse comum entre elas (pessoas físicas) e o BANCO na situação que constituiu o fato gerador dos tributos e contribuições lançados.

Destarte, são fortes os indícios de que os acionistas do BANCO INTERMEDIUM S/A agiram de forma consciente na tentativa de obter para sua empresa e, em última análise, para si próprios o maior benefício possível às custas do Erário.

Enfim, tal como fartamente demonstrado pela auditoria fiscal, o lançamento corretamente caracterizou o vínculo de responsabilidade de cada indivíduo com base no interesse comum (econômico e jurídico) de cada um na situação que constituiu o fato gerador do tributo apurado. O interesse comum de cada um dos responsáveis resta inquestionável ante a inequívoca participação conjunta dos indivíduos e da empresa autuada na realização do fato gerador apurado.

Diante de tal contexto, não há como afastar a responsabilidade tributária imputada pela Fiscalização.

Perceba se que, quanto ao item "i", o acórdão embargado se reportou a análise inicial feita (*vem à tona os mesmos argumentos relativos às nulidades inicialmente já analisados neste voto*). Iremos a esta análise:

Outra nulidade arguída diz respeito a "nulidade da r. decisão recorrida por preterição do direito de defesa por ter a DRJ/BHE se furtado à análise individual dos argumentos de defesa (e de mérito) e dos documentos apresentados pelo Recorrente para comprovar a existência dos serviços e a efetividade das despesas, o que revela a tributação por mera presunção simples, o que é absolutamente vedado pelo artigo 142 do CTN".

Esta preliminar levantada pelo suplicante, data vênua, não tem nenhum cabimento, por qualquer ângulo que se pretende analisá-la.

Acolher da forma como foi suscitada, seria atrelar o julgador à estrita vontade da autoridade lançadora ou à vontade do autuado. Ou seja, a autoridade julgadora seria obstada de fundamentar a sua própria decisão com base em textos legais ou de emitir juízo próprio, desde que, evidentemente, não contrário à lei.

A autoridade julgadora, através do voto do relator da matéria, se manifestou sobre as questões mais importantes do litígio, oferecendo o entendimento da Turma Julgadora, bem como a sua fundamentação.

Assim sendo, entendo que **não se deva dar razão ao suplicante, já que a decisão de Primeira Instância, através do voto do relator da matéria, apreciou todos os fatos e desdobramentos contidos na imputação feita e objeto de resistência pelo recorrente, não item a item, mas, com argumentos equivalentes de modo a embasar a manutenção da pretensão tributária.**

Com relação aos demais itens, igualmente, não há que se falar em omissão.

Assim, conforme se vê pelo trecho acima transcrito, retirado do voto-condutor do acórdão recorrido, não há que se falar que ocorreram as omissões acima apontadas, pois não houve erro de capitulação para a atribuição da responsabilidade solidária, considerou-se devidamente comprovada a conduta do embargante tida por infracionária, entendeu-se configurada a solidariedade por interesse comum (art. 124, CTN).

Conforme se infere, o Colegiado adotou o entendimento de que as pessoas físicas acionistas e diretores do BANCO INTERMEDIUM S/A se beneficiaram efetivamente da economia pelo não pagamentos dos tributos, em razão de sonegação, fraude ou conluio, restando, assim, devidamente configurada a solidariedade por interesse comum.

Por essa razão, no entendimento do Colegiado, haveria sim a necessária presença de interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas de que se cuidam os autos atuaram em conjunto na situação que o constitui, isto é, quando participam em conjunto da prática da hipótese de incidência, quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Com referência à alegação de omissão quanto ao argumento de não ocorrência da hipótese do artigo 135 do CTN, vejo que não se aplica aos autos tal argumentação, vez que a solidariedade imputada aos recorrentes baseou-se no artigo 124 do CTN e não no art. 135, não havendo que se falar em omissão.

Assim, conclui-se que a pretensão formulada no bojo do presente recurso ressoa como manifesta inconformidade em relação ao *decisum*, e que objetiva o rejuízo da causa em sede de embargos declaratórios, o que é juridicamente inviável.

Quanto à omissão quanto ao item "vi", entendo que o acórdão de fato se omitiu sobre esse ponto, vejamos:

Defendem as recorrentes, ora embargantes, que a responsabilidade pelas multas aplicadas deve ser excluída, uma vez que a responsabilidade pela exigência da "multa qualificada", no importe de 150%, prevista no artigo 44, § 1º, da Lei nº 9.430/96, se caracteriza pela pessoalidade de sua imposição, ficando restrita ao âmbito da pessoa que praticou o ato ilícito.

Sustenta que o referido dispositivo legal se caracteriza pela personalidade de sua imposição, e por isso, deve ficar restrita ao âmbito da pessoa que praticou o ato ilícito, sendo, por este raciocínio, inadmissível estender seus efeitos para terceiros pessoas, ou seja, todos os sócios, mormente quando se considera o princípio da **personalização da pena**.

Pois bem.

Não há dúvida de que estamos diante de multa punitiva, exigida com fulcro no artigo 44, I, §1º, da Lei nº 9.430/96, sendo o dolo elemento essencial para imposição da multa qualificada prevista na citada norma jurídica. De fato, a imputação da conduta dolosa que justifica a qualificação da multa depende essencialmente da comprovação do dolo dos seus administradores, ora recorrentes.

No caso que se apresenta, embora o Colegiado tenha decidido pela manutenção da referida multa, entendo inadmissível estendê-la aos aludidos responsáveis, visto não ser possível responsabilizá-los por multa qualificada quanto à prática de atos não individualizá-los, sob o risco de responsabilizar uma pessoa pelo dolo de outra.

Observe-se que os anteditos responsáveis tributários estão sendo responsabilizados por multa qualificada pelo simples fato de serem acionistas e se encontrarem na composição do Conselho de Administração da instituição. Ocorre que nem todos exercem poderes de gestão, alguns com participação minoritária, sem que possa influenciar qualquer decisão de planejamento tributário. Daí uma necessidade de especificação ou prova de conduta dolosa.

Assim, a transferência da punição administrativa sem indicação de dolo especial dos sócios com a devida especificação da participação, não enseja a responsabilidade. Prática desse jaez tornaria tal responsabilidade objetiva, o que, como se sabe, não o é.

Para que seja possível a responsabilidade solidária na espécie de cada um dos responsáveis tributários apontados, necessário à Administração demonstrar, de modo específico, a autoria e a culpabilidade de cada acusado, individualmente.

Assim, acolho os embargos opostos pra sanar a omissão apontada, e ao sanar, dou provimento ao recurso para afastar a responsabilidade dos responsáveis tributários apontados (onze), pela multa qualificada imposta.

Conclusão

Diante do exposto, voto no sentido de (a) em acolher os embargos do Banco Intermedium S/A apenas quanto ao item i.v para sanar a omissão apontada, sem efeitos modificativos, rejeitando os demais itens; (b) em acolher os embargos dos responsáveis tributários apenas quanto ao item vi, com efeitos modificativos, para sanar o vício de omissão apontado, afastando a qualificação da multa imposta aos responsáveis tributários, rejeitando os demais itens.

(assinado digitalmente)

José Eduardo Dornelas Souza

Processo nº 10600.720008/2013-11
Acórdão n.º **1301-002.436**

S1-C3T1
Fl. 10.392
