



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS
CÂMARA SUPERIOR DE RECURSOS FISCAIS**

Processo nº 10768.014957/2002-95
Recurso nº 135.761 Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-00.703 – 1ª Turma
Sessão de 8 de novembro de 2010
Matéria Denúncia espontânea. Restituição de multa de mora.
Recorrente IRB - BRASIL RESSEGUROS SA
Interessado FAZENDA NACIONAL.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2000

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA DE MORA - INCIDÊNCIA.

A denúncia espontânea, quando caracterizada, afasta a multa de mora devida pelo atraso no pagamento do tributo. Aplicação da Súmula nº 360 do STJ a contrario sensu.

PEDIDO DE RESTITUIÇÃO - MULTA DE MORA - FALTA DE PROVA.

O caráter espontâneo da denúncia exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis. Ónus da prova que compete ao contribuinte. Sem prova nos autos, não se defere o pedido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos FISCAIS, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso. Votaram pelas conclusões os Conselheiros Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karem Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antonio Carlos Guidoni Filho e Susy Gomes Hoffmann.

(assinado digitalmente)

Carlos Alberto Freitas Barreto - Presidente

(assinado digitalmente)

Viviane Vidal Wagner - Relatora

Assinado digitalmente em 10/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO em 10/12/2010 por VIVIANE VIDAL.

WAGNER

Assinado digitalmente em 10/12/2010 por VIVIANE VIDAL W

EDITADO EM: 08/12/2010

Participaram do julgamento os conselheiros: Carlos Alberto Freitas Barreto, Francisco de Sales Ribeiro de Queiroz, Alexandre Andrade Lima da Fonte Filho, Leonardo de Andrade Couto, Karen Jureidini Dias, Claudemir Rodrigues Malaquias, Antônio Carlos Guidoni Filho, Viviane Vidal Wagner, Valmir Sandri e Susy Gomes Hoffmann.

Relatório

Trata o processo de pedido de restituição, protocolado em 2002, no montante de R\$ 45.561.377,55 (quarenta e cinco milhões, quinhentos e sessenta e um mil, trezentos e setenta e sete reais e cinqüenta e cinco centavos), referente ao montante atualizado da multa de mora incidente sobre pagamentos extemporâneos de IRPJ, IRRF, CSLL, Cofins e PIS/Pasep devidos no período de setembro de 1994 a junho de 2001 e recolhidos no período de julho de 1997 a maio de 2002, conforme Darf's e planilhas acostadas aos autos (fls.09 a 109).

O recurso especial foi interposto pelo contribuinte em face de acórdão proferido pela Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes que, por maioria de votos, negou provimento ao recurso, confirmando as decisões denegatórias anteriores.

O acórdão recorrido teve a seguinte ementa:

DENÚNCIA ESPONTÂNEA - MULTA MORATÓRIA - O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que nenhuma infração tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadoria sem notas fiscais (sic), venda com preços registrados aquém do real, etc. Negado provimento ao recurso.

Inconformada com a decisão, o recorrente alega que preencheu os requisitos para a configuração da denúncia espontânea, quais sejam, (i) a denúncia da infração antes de iniciado qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização; e (ii) o recolhimento do tributo devido, acompanhado dos juros de mora, fazendo jus à restituição dos valores indevidamente recolhidos a título de multa de mora, nos termos do art. 138 do CTN. Aponta divergência jurisprudencial quanto ao alcance da denúncia espontânea, colacionando diversos acórdãos paradigmáticos.

Em contrarrazões, a Fazenda Nacional pede a manutenção da decisão recorrida, alegando que a multa de mora, diante da denúncia espontânea, é sempre devida por não possuir natureza punitiva. Dessa forma, a denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN

Assinado digitalmente em 09/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

WAGNER

Autenticado digitalmente em 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

Assinado digitalmente em 10/12/2010 pelo Ministério da Fazenda

não dispensa o contribuinte do pagamento da multa de mora em função de atraso no recolhimento de tributo. Aduz que a responsabilidade por infrações a ser afastada pela denúncia espontânea diz respeito apenas aos crimes e contravenções de natureza tributária.

É o relatório.

Voto

Conselheira Viviane Vidal Wagner, relatora

O recurso preenche os requisitos de admissibilidade e dele tomo conhecimento. Passo a analisar.

O recorrente pede a restituição da multa de mora que acompanhou o pagamento extemporâneo de diversos tributos, alegando que esta não seria devida pela incidência do art. 138 do CTN. A discussão cinge-se, pois, à definição e alcance do instituto da denúncia espontânea.

Fundamentalmente, é preciso definir se a denúncia espontânea tem o alcance que o recorrente pretende, ou seja, se permite a exclusão da multa que sanciona o inadimplemento (mora) no cumprimento da obrigação tributária.

A análise do tema exige interpretação sistemática, não sendo possível, como em nenhum dos temas de Direito Tributário, a mera exegese literal do artigo em referência.

A denúncia espontânea exclui a responsabilidade pela infração à legislação tributária. O dispositivo em referência está inserido no Capítulo V do CTN, mais especificamente, na Seção IV, destinada a “Responsabilidade por Infrações”.

Cabe transcrever o texto legal:

Art. 138 A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração

Trata-se de norma excepcional, a qual deve ser interpretada restritivamente.

Mais à frente, o Codex Tributário traz a regra impositiva nos casos de inadimplemento, *verbis*:

Alimentado em 11/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL

VVMEB

Alimentado em 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

11-10-09

Alimentado em 09/12/2010 pelo Monitoramento Fazendo

Art. 161 O crédito não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das penalidades cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantias previstas nesta Lei ou em lei tributária

Tem-se, aqui, evidenciada a referência às medidas de garantia do resoluimento, no vencimento, do valor devido em razão da ocorrência do fato gerador, sejam penalidades ou não. Não há referência expressa à multa de mora, porquanto não prevista à época, todavia, não resta dúvida de que esta é uma dessas garantias.

Nos casos de descumprimento da obrigação legal de pagar o tributo no vencimento, incide a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430/96, nos seguintes termos:

Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 10 de janeiro de 1997, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso

[...] (destaque)

A natureza da multa moratória prevista no ordenamento jurídico brasileiro tem sido objeto de estudo e discussões doutrinárias e jurisprudenciais. Boa parte da doutrina entende que "a multa de mora não tem caráter de punição, mas de indenização pelo atraso no pagamento"¹, ao contrário do que têm decidido os tribunais, mas a questão parece ultrapassar a simples distinção entre multa punitiva ou multa indenizatória.

Seja qual for a sua natureza, não se pode negar que a multa de mora incide objetivamente nos casos de pagamento após a data de vencimento e proporcionalmente ao tempo decorrido entre a data do vencimento do tributo e a data do efetivo pagamento, limitado a 10%, nos termos do art. 61 da Lei nº 9.430/96. E nisso ela se distingue da multa de ofício.

A multa de ofício, por sua vez, consoante previsto no art. 44 da mesma lei, incide sobre o tributo apurado pela autoridade fiscal quando, verificando o descumprimento da legislação tributária, cumpre o seu dever legal de efetuar o lançamento.

São distintas, tanto que excludentes. Diferentemente da multa de ofício, a multa moratória não pune a conduta do sujeito passivo, ou seja, não tem caráter pessoal. O 'pessoal', nesse desiderato, refere-se ao sujeito passivo obrigado à determinada conduta, a qual, uma vez descumprida, propicia a atuação da Administração Tributária visando a constituição do crédito tributário. A movimentação da máquina estatal com esse propósito impõe a cobrança da multa de ofício, esta, sim, de natureza pessoal, pois visa punir a conduta do sujeito passivo. Esta, sim, varia de acordo com a gravidade da conduta, correspondendo a 75%, 112,5%, 150% ou 225% do tributo apurado, consoante previsão do art. 44 e parágrafos, da Lei nº 9.430/96.

Assemelha-se a multa de ofício às sanções de natureza penal. Isso pode ser facilmente depreendido das regras sobre responsabilidade previstas no CIN. E a regra sobre denúncia espontânea encontra-se entre elas, equiparando-se ao arrependimento eficaz para fins penais.

Assinado no dia 11/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO, 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER

Autenticado digitalmente em 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL WAGNER
Em 01/01/2011 pelo Ministério da Fazenda

Na tarefa de interpretar os textos legais aplicáveis no contexto atual, o exegeta não pode olvidar do contexto histórico em que a norma surgiu. Atualmente, a *mens legislatoris* cedeu espaço ao sistema das normas objetivadas, mas a gênese da norma não pode ser totalmente abandonada.

O art. 138 do CTN originou-se do art. 174 do Projeto de Código Tributário Nacional (PL nº 4.834, de 1954), e teve o seguinte objetivo, conforme “RELATÓRIO apresentado pelo prof. Rubens Gomes de Sousa, relator geral, e aprovado pela Comissão Especial nomeada pelo Ministro da Fazenda para elaborar o Projeto de Código Tributário Nacional”,² *litteris*:

Por último, o art. 174 abre ainda exceção ao princípio da objetividade, admitindo a exclusão da responsabilidade penal nos casos de denúncia espontânea da infração e sua concomitante reparação. A regra, que vem do art. 289 do Anteprojeto, já é consagrada pelo direito vigente (Consolidação das Leis do Imposto de Consumo, decreto nº 26.149 de 1949, art. 200), rejeitada em consequência a sugestão supressiva 1.048, prejudicadas as de ns. 23, 200, 221, 379, 419 e 799 por não ter sido aproveitado o restante do citado art. 289, e ainda as de ns. 46, 49, 231 e 234 por falta de objeto, visto que objetivam exatamente o que no art. 174 se dispõe.

Ainda de acordo com o relatório, o princípio da objetividade das infrações “inclui na presunção do elemento intencional o próprio conhecimento da infração pelo seu responsável”.

Do Anteprojeto, de autoria do mesmo relator e que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, extrai-se o artigo referido:

Capítulo III

Da punibilidade

Art. 288. Ressalvadas as hipóteses expressamente previstas neste Código ou em lei tributária, a punibilidade decorre exclusiva e diretamente da imputabilidade, salvo quando às infrações para cuja configuração a lei exija expressamente o dolo ou culpa do agente como elementares.

Art. 289. Excluem a punibilidade.

I. A denúncia espontânea da infração pelo respectivo autor ou seu representante, antes de qualquer ação fiscal, acompanhada do pagamento, no próprio ato, do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade competente, se o montante do tributo devido depender de apuração; [...]

Por certo que, em razão da evolução do sistema, o capítulo destinado à responsabilidade não se limita aos crimes tributários, referindo-se às infrações tributárias em geral. O caráter pessoal das sanções por infrações tributárias, todavia, não pode ser ignorado.

² Aparentemente em 11/12/2010, D. CARLOS ALBERTO FERREIRA BARRETO, pgv/12/2010, por VIVIANE VIDAL VAGNER, em Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional, Imprensa Nacional, 1954, p. 245

³ Aparentemente em 03/12/2010, v.º VIVIANE VIDAL VAGNER

⁴ Aparentemente em 17/12/2010, v.º VIVIANE VIDAL VAGNER

⁵ Aparentemente em 17/12/2010, v.º VIVIANE VIDAL VAGNER

⁶ Aparentemente em 17/12/2010, v.º VIVIANE VIDAL VAGNER

Nesse sentido, o legislador tributário, ao imputar a responsabilidade de terceiros pelas infrações tributárias (Seção III), expressamente ressalva a manutenção da multa moratória, afastando as demais multas, de caráter pessoal, como se vê no parágrafo único do art. 134, em destaque:

Art 134 Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. [...]

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório. (destaquei)

No art. 136, o CTN ainda estabelece que “a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, ressalvadas as exceções legais.

Vê-se que o tratamento diferenciado para as multas de caráter moratório nos casos em que a responsabilidade é transmitida a terceiros reside, justamente, na sua imponibilidade.

Logo, o que se denuncia é a conduta. Não se denuncia o atraso.

Ao se auto-denunciar espontaneamente, o sujeito passivo pretende escapar da imposição da multa de ofício, a qual passaria a ser devida caso o Estado viesse a fiscalizá-lo. Podem ser objeto de denúncia as condutas que o sujeito praticou ou deixou de praticar, embora impostas pela legislação tributária. Por exemplo, ele pode denunciar que deixou de declarar uma parte da receita decorrente de vendas não contabilizadas, que deixou de recolher o tributo retido na fonte etc. Ou seja, ele se arrepende da omissão e confessa a infração.

Sendo assim, a Administração Tributária, uma vez informada da infração praticada pelo sujeito passivo e desde que a confissão tenha sido acompanhada do recolhimento do tributo, não poderá impor a ele a sanção tributária denominada multa de ofício.

Ao contrário daquela, a incidência da multa de mora é automática, a partir da falta de pagamento no vencimento, decorre da lei e não depende de autuação do Fisco.

Com a denúncia, purga-se a omissão de uma prestação legalmente imposta, infração esta apenada com multa de ofício em caso de atuação do Fisco. Não se purga a mora, já consumada.

Ao verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação, a autoridade fiscal deve constituir o crédito tributário pelo lançamento, após proceder à identificação do sujeito passivo, a matéria tributável, o montante do tributo devido e a penalidade cabível no caso (multa de ofício, por certo), nos termos do art. 142 do CTN. Nenhuma ingerência tem sobre a data de vencimento do tributo.

Do mesmo modo deve ocorrer nos casos em que a iniciativa parte do sujeito passivo, nos lançamentos por homologação ou confissões de dívida que busquem o benefício da denúncia espontânea. Deve ser possível identificar, além do sujeito passivo, qual a data do fato gerador, a matéria tributável e o montante do tributo.

Sobre esse aspecto da questão, coleciono trecho do voto vencedor do Acórdão nº 108-05.452 da Oitava Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, da lavra do ilustre ex-conselheiro José Antônio Minatel, *in verbis*:

Para que tenha eficácia de denúncia espontânea, a notícia da infração deve permitir conhecer integralmente um fato tributável motivador de incidência tributária, antes desconhecido pelo Fisco - uma receita omitida, por exemplo - ou, se o fato tributável foro objeto de competente registro, deve a notícia da infração, no mínimo, revelar um dos elementos da sua hipótese de incidência que poderia estar viciado - base de cálculo, alíquota, materialidade, temporalidade, sujeição passiva ou espacialidade.

Pronto, se a notícia da infração deve referir-se aos elementos que identificam a integridade do fato gerador, é inegável que não pode referir-se só ao fato de o tributo estar vencido e não pago, pois, como já explicitado em tópico precedente, o vencimento não é elemento que integra o fato gerador. Não se denuncia a mora, mas sim o fato que dá origem à incidência do tributo não pago.

E cito doutrina no mesmo sentido:

A iniciativa do sujeito passivo, promovida com a observância desses requisitos, tem a virtude de evitar a aplicação de multas de natureza punitiva, porém não afasta os juros de mora e a chamada multa de mora, de índole indenizatória e desituída do caráter de punição.

Ademais, já se consolidou o entendimento na esfera judiciária no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação tributária não é suficiente para configurar a responsabilidade do art. 135 do CTN.

O Superior Tribunal de Justiça, a seu turno, quando do exame do art. 138 do CTN, firmou o posicionamento consubstanciado no enunciado nº 360 da Súmula, o qual define que *“o benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo.”*

Os precedentes atestam o entendimento pacificado na 1ª Seção quanto ao não cabimento do benefício da denúncia espontânea em se tratando de tributo sujeito a lançamento por homologação, quando previamente declarado. Interpretando o texto sumular *a contrario sensu*, tem-se entendido que caberia tal benefício nos casos de falta de declaração.

Após a explanação anterior, nota-se que essa jurisprudência assume um pressuposto distinto do ora defendido.

Nessa toada, *data maxima venia*, a tese esposada pelo STJ na Súmula nº 360, bem como sua interpretação *a contrario sensu*, não representaria a melhor interpretação do direito, por desacaracterizar a função da norma excepcional que prevê o benefício da denúncia espontânea.

E, ainda, estaria retirando a força coercitiva de todas as normas fixadoras de prazo. O sujeito passivo sabe que deve, pela ocorrência do fato gerador (não pela entrega da declaração), mas não paga no prazo.

Concluo o meu entendimento no sentido de que o instituto da denúncia espontânea não tem o alcance pretendido pelo recorrente. A denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN não alcança a multa de mora, independentemente da entrega prévia de declaração ou registro nos livros contábeis e/ou fiscais. Por todos os fundamentos acima, no mérito, já estaria fulminada pretensão sob análise.

Neste ponto, porém, registro a posição divergente da maioria de meus pares que, no momento da votação durante a sessão em plenário, não acompanharam o voto nessa matéria, por entender que deve ser aplicada a Súmula nº 360 do STJ, a *contrario sensu*, no presente caso. Entendem que a denúncia espontânea, quando caracterizada, afasta a multa de mora devida pelo atraso no pagamento do tributo.

Aplicando-se a tese do STJ ao caso concreto, todavia, ainda assim, o pedido seria improcedente, como se demonstrará a seguir.

Analizando-se os precedentes da Súmula nº 360, verifica-se a posição do Egrégio STJ na configuração da denúncia espontânea prevista no art. 138 do CTN.

Em que pese discordar da conclusão, transcrevo trecho do voto-vencedor do ilustre Ministro José Delgado num dos precedentes – Embargos de Divergência em Agravo nº 621.481-SC, em que são definidos os requisitos para o reconhecimento da exclusão da multa de mora pela denúncia espontânea, *litteris*:

[...]

Esse lançamento, chamado, também, de homologação, presume-se verdadeiro até que o Fisco o desconstitua ou deixe decorrer o prazo para examiná-lo. Efetuado o lançamento por homologação, cuja responsabilidade é do contribuinte, surge para este a obrigação de antecipar o pagamento do valor apurado sem prévio exame da autoridade administrativa. Verificando-se tal fenômeno tributário, o valor do tributo deve ser recolhido ao Fisco na data do vencimento, sob pena de incidirem multa e juros de mora.

Não há, portanto, possibilidade, nesta situação, de o contribuinte ser beneficiado pelo instituto da denúncia espontânea. Esta exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pela Fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte.

A denúncia espontânea não é instituto que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aqñém do real, etc [destaquei].

O referido acórdão precedente consolidou a seguinte ementa:

Assinado digitalmente em 11/12/2016 por C/RODRIGO ALBERTO FREITAS BARRETO 09/12/2016 por VIVIANE VIDAL WAGNER

VAGNER

Autenticado digitalmente em 09/12/2016 por VIVIANE VIDAL WAGNER

Emidido em 16/12/2016 pelo Ministério da Fazenda

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. DENÚNCIA ESPONTÂNEA. PARCELAMENTO DO DÉBITO OU SUA QUITAÇÃO COM ATRASO. MULTA MORATÓRIA. CABIMENTO. APPLICABILIDADE DA LC Nº 104/2001. ART. 155-A DO CTN. ENTENDIMENTO DA 1ª SEÇÃO. PRECEDENTES.

1. O instituto da denúncia espontânea exige que nenhum lançamento tenha sido feito, isto é, que a infração não tenha sido identificada pelo fisco nem se encontre registrada nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte. A denúncia espontânea não foi prevista para que favoreça o atraso do pagamento do tributo. Ela existe como incentivo ao contribuinte para denunciar situações de ocorrência de fatos geradores que foram omitidas, como é o caso de aquisição de mercadorias sem nota fiscal, de venda com preço registrado aquém do real, etc.

[]

Para o Egrégio Tribunal Superior, em se tratando de tributos sujeitos a lançamento por homologação, não basta que a infração não tenha sido identificada pelo Fisco, mas que também não se encontre registrada a operação objeto de denúncia nos livros fiscais e/ou contábeis do contribuinte, inexistindo qualquer tipo de lançamento.

No presente caso, o ilustre relator do acórdão *a quo* negou provimento ao recurso após concluir que os débitos foram regularmente registrados e sua decisão estaria em consonância com o recente posicionamento do STJ. No recurso especial ora em análise, contudo, o recorrente contesta tal afirmação, alegando que, no caso concreto, não houve a prévia declaração ou registro dos débitos por parte do recorrente, o que somente se deu no momento do recolhimento (fls. 274). Compulsando-se os autos, não se localizam provas de tal alegação, uma vez que não foram juntadas cópias de declarações ou dos livros contábeis e fiscais do recorrente.

Para fazer jus à restituição, deve o contribuinte comprovar o indébito, não bastando a mera alegação. A se adotar o entendimento do STJ, esta seria uma prova de caráter negativo que exigiria uma completa auditoria na escrita contábil e fiscal do contribuinte, desde a data da ocorrência do fato gerador até a data do pedido.

Pelos fundamentos expostos, especialmente pela falta de provas do indébito, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial do contribuinte.

(assinatura digital)

Viviane Vidal Wagner

DR. CARLOS

FI 10

Assinado digitalmente em 11/12/2010 por CARLOS ALBERTO FREITAS BARRETO 09/12/2010 por VIVIANE VIDAL

VV. GIER

Autenticado digitalmente em 03/12/2010 por VIVIANE VIDAL, WAGNER

10

Emitido em 11/01/2011 pelo Ministério da Fazenda