



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

Processo nº 10980.008949/2007-08
Recurso nº 246.436 Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-01.717 – 2ª Turma
Sessão de 26 de setembro de 2011
Matéria CONT. PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA.
Recorrente PROCURADORIA GERAL DA FAZENDA NACIONAL
Interessado BRASILSAT S/A

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/05/1998 a 31/12/2004

Ementa: RECURSO. CONHECIMENTO. APLICAÇÃO DO DIREITO À ESPÉCIE.

Conforme lição Supremo Tribunal Federal (STF), expressa na Súmula 456, conhecendo-se do Recurso cabe ao julgador aplicar o direito à espécie.

PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR. ISENÇÃO. CONTRATO DE EXPERIÊNCIA. DISPONIBILIDADE A TODOS OS SEGURADOS.

O requisito do segurado não estar em período de experiência não vai de encontro à determinação da Lei 8.212/1991, de que o programa de previdência complementar esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa para que este valor não integre o Salário de Contribuição.

Recurso Especial do Procurador Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros do colegiado, por maioria de votos, negar provimento ao recurso. Vencidos os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira e Elias Sampaio Freire.

OTACÍLIO DANTAS CARTAXO

Presidente

Marcelo Oliveira

Relator

Participaram do presente julgamento os Conselheiros: Otacílio Dantas Cartaxo (Presidente), Gonçalo Bonet Allage (Vice-Presidente substituto), Luiz Eduardo de Oliveira Santos, Alexandre Naoki Nishioka (Conselheiro Convocado), Marcelo Oliveira, Manoel Coelho Arruda Junior, Gustavo Lian Haddad, Francisco Assis de Oliveira Junior, Rycardo Henrique Magalhães de Oliveira, Elias Sampaio Freire.

Relatório

Trata-se de Recurso Especial por divergência, fls.0636, interposto pela Procuradoria da Fazenda Nacional contra acórdão, fls. 0630, que decidiu, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto relator.

O acórdão em questão possui as seguintes ementa e decisão:

DECADÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO DEVIDA SOBRE SALÁRIO UTILIDADE. PROGRAMA DE PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR.

O Supremo Tribunal Federal, através da Súmula Vinculante nº 08, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91, devendo, portanto, ser aplicadas as regras do Código Tributário Nacional.

Sobre as contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, na forma da legislação de regência, não incidem contribuições sociais previdenciárias.

Recurso Voluntário Provido

Crédito Tributário Exonerado

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

ACORDAM os membros da 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária da Segunda Seção de Julgamento, por maioria de votos, com fundamento no artigo 173, I do CTN, acatar a preliminar de decadência de parte do período a que se refere o lançamento e no mérito, por maioria de votos, em dar provimento ao recurso, nos termos do voto relator. Vencido(a)s a Conselheira Bernadete de. Oliveira Barros. O Conselheiro Julio César Vieira Gomes acompanhou o relator pelas conclusões.

Em seu recurso especial a Procuradoria alega, em síntese, que:

1. Trata-se de Notificação Fiscal de Lançamento de Débito (NFLD) de contribuições previdenciárias devidas pela empresa à Seguridade Social, tendo como fato gerador as remunerações pagas ou creditadas a segurados empregados, referentes à **rubrica Plano de Previdência Complementar** (parte da empresa);
2. Consta do Relatório Fiscal de fls. 308/319, que a empresa dispõe de plano de previdência privada complementar para os segurados empregados e

dirigentes, excluindo, contudo, os empregados em período de experiência;

3. Assim, considerando que o acesso ao programa de previdência complementar exclui os empregados em contrato de experiência, a fiscalização concluiu que a empregadora não pode fazer jus à isenção prevista no art. 28, parágrafo 9º, alínea "p", da Lei n.º 8.212/91, motivo pelo qual constituiu o crédito previdenciário;
4. A respeito da incidência das contribuições previdenciárias sobre os valores vertidos para entidades de previdência complementar, o entendimento jurisprudencial que fundamenta o presente recurso diverge do adotado pela e. Câmara *a quo* e está representado nos acórdãos paradigmas cujas ementas estão abaixo transcritas (cópias anexas):

4.1 Acórdão nº 205-00.076 - "ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/01/1998 a 13/12/2001 SALÁRIO INDIRETO. PREVIDÊNCIA COMPLEMENTAR PRIVADA. BENEFÍCIO NÃO EXTENSIVO À TOTALIDADE DOS SEGURADOS. INCIDÊNCIA. O requisito ser disponível à totalidade dos empregados e dirigentes é compatível com a desvinculação do salário. O fato de poder selecionar os beneficiários do programa de previdência complementar caracteriza gratificação e, portanto, a parcela integra a remuneração do empregado. Recurso Voluntário Provido em Parte." (destaques acrescidos)

4.2 Acórdão nº 206-00.850 - ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/12/1997 a 31/12/2005 PREVIDENCIÁRIO - DECADÊNCIA -SALÁRIO INDIRETO - PREVIDÊNCIA PRIVADA. 1. A Previdência Social possui o prazo de dez anos para, constatado o atraso do pagamento total ou parcial das contribuições, constituir seus créditos, de acordo com o art. 45, da Lei 8.212/91. 2. O valor pago pelo empregador por previdência complementar é atualmente excluído da base de cálculo da contribuição previdenciária em face de expressa referência legal (art. 28, § 9º, "p" da Lei 8212/91, com a redação dada pela Lei 9.528/97), desde que cumpridos os requisitos legais. 3. Anteriormente, a exclusão se dava por força da interpretação teleológica do primitivo art. 28, inciso I, da Lei 8212/91. Precedentes STJ REsp nº 44.0961R5. 4. O valor referente à previdência complementar pago em desacordo com a legislação integra o salário de contribuição. Recurso Voluntário Provido em Parte.

5. Ambos julgados acima transcritos consignam que não havendo cumprimento do requisito estabelecido em lei, qual seja, de disponibilização do plano de previdência complementar à **totalidade** dos empregados e dirigentes da empresa, a contribuinte não fará jus à isenção prevista no art. 28, § 9º, da Lei 8.212/91;
6. Em sentido diametralmente oposto, a e. Câmara *a quo* consignou que as parcelas referentes ao Plano de Previdência Complementar não possuem natureza salarial e que, portanto, independentemente do cumprimento ou não do requisito consignado na

norma, não deve haver incidência de contribuições previdenciárias sobre tais valores;

7. O § 9.º do art. 28 desse diploma legal, aplicável tanto à contribuição do empregador quanto do empregado, prevê que estarão excluídas da incidência da contribuição previdenciária as seguintes parcelas:

Lei 8.212/1991:

§ 9.º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

”

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9.º e 468 da CLT;

8. Com efeito, no caso do preceptivo legal citado não se mostra por demais enfatizar que face ao seu caráter **isentivo** deve, a teor do **artigo 111 do Código Tributário Nacional**, ser **interpretado literalmente**, não comportando exegese ampliativa por parte do aplicador da norma;
9. Na hipótese dos autos, é cristalino que o programa implantado pela empresa não é ofertado a todos aqueles que compõem o seu quadro funcional, uma vez que **previamente** foram **excluídos** da opção ao benefício os empregados em período de experiência;
10. Ora, como enfatiza a fiscalização em seu relatório fiscal, ao criar esse requisito de adesão, a empresa findou estabelecer um óbice à extensão do programa de previdência privada a todos os empregados da empresa, motivo pelo qual não pode ser beneficiar da isenção prevista no §9.º alínea "p" do art. 28 da Lei n.º 8.212/91;
11. Por todo o exposto, requer a União o provimento do presente recurso.

Por despacho, fls. 0649, deu-se seguimento total ao recurso especial.

O interessado apresentou suas contra razões, fls. 0658, argumentando, em síntese, que:

1. A decisão consubstanciada no Acórdão não merece reparo em relação aos aspectos noticiados no presente Recurso Especial;
2. As judiciosas ponderações constantes da decisão guerreada, às quais a ora recorrente se reporta, dão tratamento exemplar à controvérsia, pois que tanto a Consolidação das Leis do Trabalho, quanto à Lei Complementar n. 109, são expressas ao declarar que as contribuições para entidades de previdência privada não possuem natureza salarial, não colocando o óbice que consta da lei previdenciária;
3. O texto citado no Relatório Fiscal para fundamentar a conclusão de que os segurados em contrato de experiência não participam do plano de previdência complementar **NÃO EXCLUI** o empregado em contrato de experiência, mas somente informa que a **PRIMEIRA CONTRIBUIÇÃO** devida pelo participante **SÓ SERÁ COBRADA APÓS DECORRIDO O PERÍODO DE EXPERIÊNCIA**, conforme o texto:

3.1 “BENEFÍCIOS: PREVIDÊNCIA PRIVADA.

No ato da admissão, o novo colaborador pode optar por participar da Fundação BrasilSAT de Previdência Complementar, a qual, dentre outros benefícios, visa complementar no futuro a diferença entre os rendimentos da aposentadoria oficial e o salário efetivo do funcionário.

A empresa contribui mensalmente com até 5% do lucro, antes da apuração do imposto de renda, limitado à 20% da folha de pagamento e o colaborador contribui com o percentual de 1 à 4,5% do salário nominal.

A PRIMEIRA CONTRIBUIÇÃO É FEITA APÓS OS 90 DIAS DE EXPERIÊNCIA”.

4. Importante lembrar que os contratos de experiência não são obrigatoriamente de noventa dias, mas sim, de no máximo noventa dias;
5. Em razão das disposições da Lei Complementar, especialmente as dos artigos 16, 17 e 33; verifica-se que o item 4.1 (artigo 6º na redação atual), do Regulamento do Plano de Benefício da Fundação Brasilsat, passou a ter a seguinte redação:

*"Art. 6º. São participantes, para efeito deste Regulamento, **todos os empregados**, bem como os administradores, gerentes, diretores e conselheiros ocupantes de cargo efetivo, desde que tenham sua inscrição ao plano homologada".*

6. Portanto, o motivo alegado pela fiscalização para considerar as contribuições feitas pela BrasilSat Ltda. à Fundação BrasilSat de Previdência Complementar como parcela integrante da remuneração e do salário-de-contribuição não pode prosperar, já que a empresa cumpriu satisfatoriamente todas as disposições legais que regem a matéria;
7. Por outro lado, há que se considerar também que o participante não é proprietário das reservas acumuladas pelo plano de previdência (art. 14, §§ 1º e art. 15, inciso II), bem como não tem direito à portabilidade nem ao resgate das contribuições efetuadas pelas patrocinadoras (art. 14, § 1º)/
8. Portanto sob qualquer aspecto, a imposição fiscal previdenciária não poderia prevalecer;
9. Assim, diante ao que se expôs e o que certamente será suprido por Vsas, é a presente para requerer o recebimento e devido processamento das presentes contra-razões recursais, para ao final negar provimento ao Recurso Especial manifestado pela Fazenda Nacional.

Os autos retornaram ao Conselho, para análise e decisão.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Marcelo Oliveira, Relator

Sendo tempestivo, comprovada a divergência e atendidos os demais pressupostos conheço do recurso especial.

O presente recurso possui seu fundamento no Regimento Interno da Câmara Superior de Recursos Fiscais (RICALF), aprovado pela Portaria MF nº 256, de 22 de junho de 2009.

RICALF:

Art. 67. Compete à CSRF, por suas turmas, julgar recurso especial interposto contra decisão que der à lei tributária interpretação divergente da que lhe tenha dado outra câmara, turma de câmara, turma especial ou a própria CSRF.

O acórdão recorrido, em síntese, deu provimento ao recurso voluntário na questão da integração ao Salário de Contribuição (SC) dos valores referentes a previdência complementar por dois motivos:

1. Por determinação contida na CLT:

1.1 A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) retirou expressamente do conceito de salário a concessão do benefício de previdência privada aos empregados, nos seguintes termos:

CLT:

"Art. 458 - Além do pagamento em dinheiro, compreende-se no salário, para todos os efeitos legais, a alimentação, habitação, vestuário ou outras prestações "in natura" que a empresa, por força do contrato ou do habitualmente ao empregado. Em caso algum será permitido bebidas alcoólicas ou drogas nocivas.

§ 1º Os valores atribuídos às prestações "in natura" deverão ser justos e razoáveis, não podendo exceder, em cada caso, os dos percentuais das parcelas componentes do salário-mínimo (arts. 81 e 82).

§ 2º Para os efeitos previstos neste artigo, não serão consideradas como salário as seguintes utilidades concedidas pelo empregador

...

VI - previdência privada"

1.2 Desta feita, apesar de o art. 28, da Lei 8.212/91 conceituar a remuneração de uma forma abrangente, a norma Celetista o faz de forma diferente, conforme exposto alhures, excluindo expressamente, sem estabelecer qualquer condição, o pagamento de plano de previdência complementar

do conceito de salário e, por consequência, do conceito de remuneração, o que faz que não se possa admitir a afirmativa do fisco, segundo a qual o Plano em questão integra o salário para os fins de incidência da contribuição previdenciária;

2. A Lei Complementar 109/2001 reconheceu que a concessão do benefício não possui natureza salarial:

2.1 A art. 69 da LC 109/2001 é claro em asseverar que "*sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza*", **verbis**:

LC 109/2001:

Art. 69. As contribuições vertidas para as entidades de previdência complementar, destinadas ao custeio dos planos de benefícios de natureza previdenciária, são dedutíveis para fins de incidência de imposto sobre a renda, nos limites e nas condições fixadas em lei.

§ 1º Sobre as contribuições de que trata o caput não incidem tributação e contribuições de qualquer natureza.

Já a nobre Procuradoria fundamenta sua posição em dois paradigmas, que, em síntese, assim se posicionam sobre a questão:

1. **Acórdão nº.205-00.076:**

“Tanto a Lei Complementar 109/2001 como a CLT cuidaram de tratar das matérias que lhe competiam: regime de previdência complementar e relações de emprego, respectivamente. As regras de natureza tributária remanesceram na legislação que trata de contribuições previdenciárias. O requisito ser disponível a totalidade dos empregados e dirigentes é compatível com a desvinculação do salário.”

3. **Acórdão 206-00.850:**

"Portanto, em consonância com o que dispõem o art. 195, §.6º da Constituição Federal e o art. 13 da Medida Provisória nº 1396-14, de 10/11/1997 (DOU de 11/11/1997), a partir da competência março de 1998 passou-se a exigir a disponibilidade da previdência complementar à totalidade de empregados e dirigentes da empresa.

Entretanto, por não restar cumprido, a partir de março de 1998, requisito previsto no art. 28, § 9a, "p" da Lei 8212/91, qual seja, o de disponibilizar à totalidade dos empregados e dirigentes o plano de previdência complementar, o valor referente a esta parcela integra o salário de contribuição, já que pago em desacordo com a legislação".

Na análise dos motivos que fundamentaram a decisão do acórdão recorrido, chega-se à conclusão que a razão está com a nobre PGFN.

O Direito Previdenciário é ramo autônomo do Direito, pois possui normas próprias, princípios próprios, institutos específicos, objeto próprio, métodos específicos, e, possuindo suas regras, determina:

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

Portanto, pelo Direito Previdenciário possuir autonomia, com regras próprias, e por essas regras determinarem a incidência ao SC quando os valores referentes à previdência complementar não estiverem disponíveis à totalidade dos empregados e dirigentes da empresa não há que se falar em utilização do conceito presente na CLT, Direito do Trabalho, que possui sua autonomia, também com suas regras próprias, só que aplicadas nas relações de emprego, de proteção ao trabalhador.

Já em relação à LC 109/2001 cabe esclarecer que a norma também possui determinação para a extensão a todos os segurados da empresa:

LC 109/2001:

*Art. 16. Os planos de benefícios devem ser, **obrigatoriamente, oferecidos a todos os empregados dos patrocinadores ou associados dos instituidores.***

Portanto, a determinação da Lei Complementar 109/2001 está em consonância com a determinação da Lei 8.212/1991: extensão a todos os empregados que atuam nas empresas.

Assim, pelos motivos presentes no acórdão recorrido, a razão está com a nobre PGFN.

Na análise dos autos, é nosso dever verificar se a exigência está em consonância com o que determina a legislação sobre a matéria.

Esclarecemos que está consolidado na doutrina e na jurisprudência que o conhecimento dos mencionados recursos subordina-se que estes sejam "apreciados" pelas instâncias inferiores, ou seja, **somente o conhecimento está vinculado** e não a "**profundidade**" do exame, pois uma vez admitidos os tribunais superiores estariam "livres" para examinar o direito objetivo. Tal posicionamento vem encartado no enunciado 456 da súmula do Supremo Tribunal Federal (STF):

"O Supremo Tribunal Federal, conhecendo do Recurso Extraordinário, julgará a causa, aplicando o direito à espécie

Na doutrina também há posição esclarecedora:

*Note-se que o Supremo Tribunal Federal ou o Superior Tribunal de Justiça, em conhecendo do recurso, não se limita a censurar a decisão recorrida à luz da solução que dê à **quaestio iuris**, eventualmente cassando tal decisão e restituindo os autos ao órgão a quo, para novo julgamento. **Fixada a tese jurídica a seu ver correta, o tribunal aplica-a à espécie, isto é, julga a causa...**" (Barbosa Moreira, (2003, p; 596)*

Portanto, cabe a este colegiado decidir sobre a causa, aplicando o direito à espécie.

Como já citado, o Fisco entendeu que os valores devem ser tributados, já que não estariam sendo estendidos a todos os segurados que atuam na contribuinte, pois os segurados em contrato de experiência não poderiam participar do plano, descumprindo-se, assim, a determinação isentiva:

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT;

Como bem lembrado pela PGFN, há determinação no CTN para a interpretação de matéria que versa sobre isenção, o Art. 111.

CTN:

Art. 111. Interpreta-se literalmente a legislação tributária que disponha sobre:

...

II - outorga de isenção;

Sobre a interpretação das normas isentivas, cabe reflexão sobre o que nos ensina Hugo de Brito Machado (Curso de Direito Tributário, 18ª edição, fls. 095):

*Interpretação literal significa interpretação segundo o significado **gramatical**, ou, melhor, etimológico, das palavras que integram o texto. Quer o Código que se atribua prevalência ao elemento gramatical das leis pertinentes à matéria tratada no art. 111, que é matéria excepcional. Realmente, a suspensão, como a exclusão do crédito tributário, e a dispensa do cumprimento de obrigações acessórias constituem exceções. A regra é o pagamento do tributo nos prazos legalmente fixados. A suspensão do crédito, ou, mais exatamente, a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, constitui exceção. Também a regra é que todos paguem tributos segundo a capacidade contributiva de cada um. A isenção geralmente constitui exceção a essa regra. Finalmente, a regra é que todos cumpram suas obrigações tributárias acessórias. A dispensa desse cumprimento é excepcional.*

O direito excepcional deve ser interpretado literalmente, e este princípio de hermenêutica justifica a regra do art. 111 do CTN, impondo a interpretação literal. Aliás, em absoluta consonância com o art. 111 está a regra do parágrafo único do art. 175, pela qual "a exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüentes."

Ocorre que o elemento literal, como por nós já várias vezes afirmado, **é absolutamente insuficiente**. Assim, a regra do art. 111 do Código Tributário Nacional há de ser entendida no sentido de que as normas reguladoras das matérias ali mencionadas não comportam interpretação ampliativa nem integração por equidade. Sendo possível mais de uma interpretação, todas razoáveis, ajustadas aos elementos sistemático e teleológico, deve prevalecer aquela que mais se aproximar do elemento literal. **É inadequado o entendimento segundo o qual a interpretação das normas reguladoras das matérias previstas no art. 111 do Código Tributário não admite outros métodos, ou elementos de interpretação, além do literal**. O elemento literal é de **pobreza franciscana**, e utilizado isoladamente pode levar a verdadeiros absurdos, de sorte que o hermenêuta pode e deve utilizar todos os elementos da interpretação, **especialmente o elemento sistemático, absolutamente indispensável em qualquer trabalho sério de interpretação**, e ainda o elemento teleológico, de notável valia na determinação do significado das normas jurídicas.

Há quem afirme que a **interpretação literal** deve ser entendida como **interpretação restritiva**. Isto é um **equívoco**. Quem interpreta literalmente por certo não amplia o alcance do texto, mas com certeza também não o restringe. Fica no exato alcance que a expressão literal da norma permite. Nem mais, nem menos.

Tanto é incorreta a ampliação do alcance, como sua restrição."

No caso em questão está claro que a norma isentiva busca deixar de tributar valores que as empresas custeiam em benefícios de todos os trabalhadores, sem que haja privilégios por parte de segmentos de segurados.

Portanto, não nos parece lógico conceituar como não extensão a todos os segurados que atuam na empresa o requisito do trabalhador já ter ultrapassado o período de experiência, pois é um custo da empresa e não há privilégio.

Ressalte-se que a condição deve e pode ser obtida pelo trabalhador, com as empresas não opondo óbices a seu resultado.

Portanto, creio que o requisito do segurado não estar em período de experiência não vai de encontro à determinação da Lei 8.212/1991 de que o benefício esteja disponível à totalidade dos empregados e dirigentes a serviço da empresa e, nesse sentido, nego provimento ao recurso da nobre PGFN, mantendo a decisão do acórdão recorrido.

CONCLUSÃO:

Pelo exposto, estando o acórdão recorrido em sintonia com os dispositivos legais que regulam a matéria, voto no sentido de negar provimento ao recurso especial da nobre Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, pelas razões de fato e de direito acima expostas.

Marcelo Oliveira