



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

**Processo n°** 11020.005234/2007-14  
**Recurso n°** 876.176 Voluntário  
**Acórdão n°** 2402-001.856 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 27 de julho de 2011  
**Matéria** AUTO DE INFRAÇÃO GFIP OUTROS DADOS  
**Recorrente** FUNDAÇÃO UNIVERSIDADE DE CAXIAS DO SUL  
**Recorrida** FAZENDA NACIONAL

**ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS**

Período de apuração: 01/01/2002 a 31/05/2003

**OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPRIMENTO - INFRAÇÃO**

Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

**DECADENCIA - OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS - ART 173, I, CTN**

De acordo com a Súmula Vinculante nº 08, do STF, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991 são inconstitucionais, devendo prevalecer, no que tange à decadência e prescrição, as disposições do Código Tributário Nacional.

O prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.

**PRESCRIÇÃO - CONTAGEM DO PRAZO**

O prazo prescricional previsto no art. 174 do CTN é contado a partir da constituição definitiva do crédito tributário que se dá quando o lançamento não possa mais ser contestado administrativamente

**ISENÇÃO - ATO CANCELATÓRIO - DECISÃO DEFINITIVA**

Não goza do benefício da isenção a entidade que teve tal isenção cancelada mediante emissão de Ato Cancelatório, o qual, devidamente impugnado se manteve por decisão administrativa definitiva

**MATÉRIA NÃO IMPUGNADA NO PRAZO - PRECLUSÃO - NÃO INSTAURAÇÃO DO CONTENCIOSO**

Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante no prazo legal. O contencioso administrativo

---

fiscal só se instaura em relação àquilo que foi expressamente contestado na impugnação apresentada de forma tempestiva

**LEGISLAÇÃO POSTERIOR - MULTA MAIS FAVORÁVEL - APLICAÇÃO**

A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.

Recurso Voluntário Provido em Parte

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado por unanimidade de votos, em dar provimento parcial para adequação da multa ao artigo 32-A da Lei nº 8.212/91, caso mais benéfica

Júlio César Vieira Gomes – Presidente

Ana Maria Bandeira- Relatora.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Júlio César Vieira Gomes, Ana Maria Bandeira, Lourenço Ferreira do Prado, Ronaldo de Lima Macedo, Jhonatas Ribeiro da Silva e Nereu Miguel Ribeiro Domingues

## Relatório

Trata-se de auto de infração lavrado pelo descumprimento da obrigação tributária acessória prevista na Lei nº 8.212/1991, no art. 32, inciso IV e § 6º, acrescentado pela Lei nº 9.528/1997 c/c o art. 225, inciso IV e § 4º do Decreto nº 3.048/1999 que consiste em a empresa apresentar GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

Segundo o Relatório Fiscal da Infração (fls. 11), no período de 01/2002 a 12/2006, para todos os estabelecimentos, foi informado o FPAS 639, que corresponde à informação das entidades filantrópicas e entidades beneficentes de assistência social, isentas das contribuições patronais, quando o correto seria o FPAS 574, destinado aos estabelecimentos de ensino para os quais não existe a referida isenção.

A auditoria fiscal informa que a autuada teve a isenção patronal cancelada a partir de 04/08/1998, por meio do Ato Cancelatório de Isenção de Contribuições Sociais nº 19.422.1/001/2004, de 05/05/2004 (doc. 01).

Da decisão, a FUCS recorreu em 27/08/2004 (recurso protocolado sob n\* 37071.001984/2004-54) e pelo Acórdão nº 1234/2005, proferido pelos membros da Quarta Câmara do Conselho de Recursos da Previdência Social - CRPS em 20/06/2005 (doc. 02), foi negado provimento ao recurso da FUCS.

A FUCS teve ciência da autuação em 27/12/2007 e apresentou defesa (fls. 44/58) nos termos que se seguem.

Argumenta que todo o procedimento da Fiscalização do INSS parte de premissa equivocada, qual seja, a de que a impugnante não faria jus ao benefício da isenção.

Aduz que a alegada perda da isenção patronal, levada a cabo pelo INSS, não prevalece ante os critérios fixados em lei e que garantem à Impugnante não apenas o direito à isenção, como ao benefício maior da imunidade tributária.

Tece considerações a respeito da imunidade tributária que entende ter direito, trazendo doutrina à colação, bem como questiona as razões que levaram ao cancelamento da isenção.

Alega que o chamado cancelamento de isenção, em razão do qual nasceu o presente processo de autuação, apresenta-se como uma verdadeira aberração jurídica. E porque fere a imunidade tributária da Impugnante, é um ato ilícito, ilegal, improcedente, injurídico, injusto e abusivo.

Argumenta que em razão de falta de amparo legal para a multa aplicada, deve a mesma ser desconstituída. De igual modo, incorrente a hipótese da gradação baseada no art. 292, I, do RPS.

Ressalta que o levantamento realizado pela Fiscalização atinge até mesmo período prescrito, eis que quinquenal o prazo para a prescrição de quaisquer tributos.

Pelo Acórdão nº 10-25.550 (fls. 76/84) a 6ª Turma da DRJ/Porto Alegre (RS) considerou a autuação procedente em parte para excluir da presente autuação o período correspondente às competências de 06/2003 a 12/2006 posto que capituladas e lançadas em outro Auto de Infração.

Além disso, a decisão recorrida trata da alteração no cálculo da multa promovida pela Lei nº 11.941/2009 de tal sorte a concluir que a multa pela nova regra não é mais benéfica ao sujeito passivo.

No julgamento de primeira instância foi utilizado para fins de comparação o cálculo da multa do presente auto de infração juntamente com a multa aplicada no AI 37.112.409-3 (Processo nº 11020.005233/2007-61), pela apresentação de GFIP em 60 competências (01/2002 a 12/2006), em desconformidade com as Instruções do INSS.

A autuada, inconformada, apresentou recurso tempestivo (fls. 89/133) onde repete as alegações de defesa e inova na alegação de que a infração está fundada no descumprimento de requisitos constantes no art. 55, da Lei 8.212/91, revogado pela Medida Provisória nº 446/2008, medida legal que a União Federal tem obrigação de cumprir e aceitar, já que a reclamada cumpre os requisitos previstos no art. 28, da referida Medida Provisória 446/2008.

Argumenta que diante da vigência da Medida Provisória 446/2008 foram considerados deferidos os certificados de entidade beneficente de assistência social e prorrogados os certificados existentes, não havendo amparo legal para a exigência pretendida, sob a alegação de não atendimento dos requisitos do revogado art.55, da Lei 8.212/91.

Salienta que em vigência a referida Medida Provisória, deve ser analisada na forma do parágrafo 3º, do art.62, da Constituição Federal e não tendo havido legislação regulamentando a Medida Provisória 446/2008 sua eficácia só desapareceria seria suspensa por ordem judicial.

Alega que deve ser respeitada a data do fato gerador, para a aplicação do instituto da decadência para as parcelas anteriores ao quinquêdo legal. De igual forma, invoca a prescrição, pelo mesmo prazo, como direito do contribuinte, caso incidente, em qualquer tempo e instância.

Mantém seus argumentos relativamente ao gozo da isenção e afirma que aderiu ao Programa Universidade para Todos (PROUNI), que nos termos da Lei nº 11.096/2005, passou a regular a atuação das entidades beneficentes de assistência social no ensino superior, dispondo no seu art. 8º, a isenção que a União Federal diz não mais existir.

Alega que comprovado o direito da Recorrente à isenção tributária, não pode, legalmente, sofrer a incidência da cota patronal. No mesmo sentido, sendo comprovadamente entidade beneficente de assistência social, as informações prestadas na GFIP são corretas, e indevida a penalidade aplicada.

Processo nº 11020.005234/2007-14  
Acórdão n.º **2402-001.856**

**S2-C4T2**  
Fl. 181

---

Requer a aplicação retroativa dos benefícios trazidos pela Lei nº 11.941/2009, reduzindo-se o montante da multa aplicada, com o cumprimento das disposições legais mais favoráveis ao contribuinte.

É o relatório.

## Voto

Conselheira Ana Maria Bandeira, Relatora

O recurso é tempestivo e não há óbice ao seu conhecimento.

A recorrente traz argumentos relativamente à decadência e à prescrição.

Quanto à decadência, esta deve ser verificada considerando-se a Súmula Vinculante nº 8, editada pelo Supremo Tribunal Federal, que dispôs o seguinte:

**Súmula Vinculante 8** “São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”

Vale lembrar que os efeitos da súmula vinculante atingem a administração pública direta e indireta nas três esferas, conforme se depreende do art. 103-A, *caput*, da Constituição Federal que foram inseridos pela Emenda Constitucional nº 45/2004. *in verbis*:

**Art. 103-A.** *O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (g.n.)*

Da análise do caso concreto, verifica-se que embora se trate de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, há que se verificar a ocorrência de eventual decadência à luz das disposições do Código Tributário Nacional que disciplinam a questão ante a manifestação do STF quanto à inconstitucionalidade do art 45 da Lei nº 8.212/1991.

O Código Tributário Nacional trata da decadência no artigo 173, abaixo transcrito:

**Art.173** - *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

*II - da data em que se tornar definitiva à decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.*

**Parágrafo Único** - *O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado*

*da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.”*

Quanto ao lançamento por homologação, o Códex Tributário definiu no art. 150, § 4º o seguinte:

*“Art.150 - O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.*

.....  
*§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”*

Tem sido entendimento constante em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que nos casos de lançamento em que o sujeito passivo antecipa parte do pagamento da contribuição, aplica-se o prazo previsto no § 4º do art. 150 do CTN, ou seja, o prazo de cinco anos passa a contar da ocorrência do fato gerador, uma vez que resta caracterizado o lançamento por homologação.

No caso, como se trata de aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória não há que se falar em antecipação de pagamento por parte do sujeito passivo, assim, para a apuração de decadência, aplica-se a regra geral contida no art. 173, inciso I do CTN.

Assevere-se que a questão foi objeto de manifestação por parte da Procuradoria da Fazenda Nacional por meio da Nota PGFN/CAT Nº 856/ 2008 aprovada pelo Procurador-Geral da Fazenda Nacional em 01/09/2008, nos seguintes termos:

*“Aprovo. Frise-se a conclusão da presente Nota de que o prazo de decadência para constituir as obrigações tributárias acessórias relativas às contribuições previdenciárias é de cinco anos e deve ser contado nos termos do art. 173, I, do CTN.”*

Nesse sentido, entendo que não se verificou a decadência, ainda que parcial.

O lançamento ocorreu em **27/12/2007**, data da intimação do sujeito passivo, o que poderia levar ao reconhecimento de decadência até a competência 11/2001, inclusive.

No entanto, o lançamento compreende as competências de **01/2002 a 05/2003**, ou seja, totalmente compreendido em período não decadencial. Assim, não há que se falar em decadência.

Quanto à alegação de prescrição, não merece melhor sorte.

A prescrição extingue o direito, pertencente ao credor, da ação de cobrança do crédito tributário, também pelo decurso do prazo de 5 anos, contado da data da sua constituição definitiva, conforme dispõe o art. 174 do Código Tributário Nacional - CTN.

Por outro lado, a constituição definitiva do crédito tributário se dá quando o lançamento não possa mais ser contestado administrativamente.

Assim, só há que se falar em ocorrência de prescrição após a decisão administrativa definitiva, o que não se verifica no presente caso, onde o contribuinte está questionando o lançamento.

No mérito, a recorrente centra sua argumentação no entendimento de que é uma entidade em gozo de verdadeira imunidade constitucional, a qual não poderia se submeter a legislação infraconstitucional.

Considera que não seria possível o cancelamento da isenção/imunidade por decisão administrativa.

Cumprе salientar que o Ato Cancelatório da isenção já foi objeto de discussão pela recorrente nos autos do processo nº 37071.001984/2004-54, cujo recurso não foi acolhido pela então 4ª Câmara de Julgamentos do CRPS – Conselho de Recursos da Previdência Social.

Conforme se verifica na cópia juntada às folhas 13/31, o colegiado entendeu pelo Acórdão nº 1234/2005 em negar provimento ao recurso e manter o Ato Cancelatório que cancelou a isenção a partir de 08/1998.

A concessão de isenção de contribuições previdenciárias teve início com a Lei nº 3.577, de 04/07/1959 e abrangia as entidades de fins filantrópicos, reconhecidas como de utilidade pública, cujos membros de suas diretorias não percebessem remuneração;

Posteriormente, com a edição do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 que revogou a Lei nº 3.577/1959, ficou resguardado o direito à isenção das entidades que tinham sido reconhecidas como de utilidade pública pelo Governo Federal até a data de publicação do citado Decreto-Lei e que fossem portadoras do certificado de entidade de fins filantrópicos com validade por prazo indeterminado.

Ressalte-se que as entidades filantrópicas criadas após a publicação do Decreto-Lei nº 1.572 de 01/09/1977 não puderam fazer jus à isenção por falta de amparo legal;

Em 1988, a Constituição Federal veio disciplinar sobre a isenção de contribuições previdenciárias em seu art. 195, § 7º, dispondo que serão isentas de tais contribuições as entidades beneficentes de assistência social que atendam às condições estabelecidas em lei.

A lei que estabeleceu as condições para que uma entidade fosse isenta das contribuições previdenciárias foi a Lei nº 8.212/91 que dispôs em seu art. 55 os requisitos para o benefício.

Portanto, a entidade que, em 1º de setembro de 1977, data da vigência do Decreto-Lei nº 1.572, detinha Certificado de Entidade de Fins Filantrópicos, era reconhecida

como de Utilidade Pública Federal, encontrava-se em gozo de isenção e cujos diretores não percebiam remuneração, nos termos da Lei nº 3.577, de 04 de julho de 1959, teve garantido o direito à isenção até 31/10/1991, independente de qualquer outro requisito. A partir daí, para a manutenção da isenção passou a ser obrigada a observar os requisitos do art. 55 da Lei nº 8.212/91.

A emissão do Ato Cancelatório não representou qualquer desrespeito à Constituição Federal, pois a própria Lei Maior estabelece no 195, § 7º que farão jus à isenção as entidades beneficentes de assistência social que **atendam às exigências estabelecidas em lei**. Tais exigências foram definidas na Lei nº 8.212/91 em seu artigo 55.

Para corroborar o entendimento de que os requisitos a serem cumpridos pelas entidades beneficentes de assistência social são os estabelecidos pela Lei nº 8.212/91, artigo 55, transcrevo trecho extraído do voto do Ministro do STF Moreira Alves no julgamento do Mandado de Injunção nº 232/RJ impetrado em razão da mora em que se encontrava o Congresso Nacional em cumprir a obrigação de legislar decorrente do art. 195, 7º da Constituição Federal:

*“Sucedee, porém, que, no caso, o parágrafo 7º do art. 195 não concedeu o direito de imunidade às entidades beneficentes de assistência social, direito esse que apenas não pudesse ser exercido por falta de regulamentação, mas somente lhes outorgou a expectativa de, se vierem a atender as exigências a ser estabelecidas em lei, farão nascer, para si, o direito em causa, o que implica dizer que esse direito não nasce apenas do preenchimento da hipótese de incidência contida na norma constitucional, mas, depende, ainda, das exigências fixadas pela lei ordinária, como resulta claramente do disposto no referido parágrafo 7º.”*

Assim, as alegações da recorrente no sentido de que esta não teria descumprido requisitos para o gozo da isenção não serão consideradas, uma vez que tais questões já foram devidamente apreciadas quando do recurso apresentado contra a emissão do ato cancelatório em decisão administrativa definitiva.

A recorrente alega que o art. 55, da Lei 8.212/91, foi revogado pela Medida Provisória nº 446/2008, medida legal que a União Federal teria obrigação de cumprir e aceitar, já que a reclamada cumpre os requisitos previstos no art. 28, da referida Medida Provisória 446/2008, não lhe sendo dado desconhecer que como entidade beneficente de assistência social está isenta de tal recolhimento, eis que certificada nos termos do art. 19, da já citada MP 446/2008.

A recorrente alega também que faria jus à isenção pelo fato de ter aderido ao Programa Universidade para Todos – PROUNI.

Argumenta que quanto à adesão ao PROUNI, na Instrução Normativa SRF nº 456, de 05 de outubro de 2004 havia previsão sobre a isenção do imposto de renda e de contribuições aplicável às instituições de ensino que viessem a aderir ao referido programa.

Assevere-se que, tais alegações não foram apresentadas na defesa e, a meu ver, o contencioso administrativo fiscal só é instaurado mediante apresentação de defesa tempestiva e somente em relação às matérias expressamente impugnadas.

Dessa forma, entendo que encontra-se precluído o direito à discussão de matéria trazida de forma inovadora na segunda instância administrativa, em razão do que dispõe o art. 17 do Decreto nº 70.235/1972, *in verbis*:

*“Art.17. Considerar-se-á não impugnada a matéria que não tenha sido expressamente contestada pelo impugnante”*

A recorrente alega que a multa foi aplicada em excesso, uma vez que a decisão de primeira instância desconheceu as alterações decorrentes da Lei nº 11.941/2009, que modificou o art. 32, e acrescentou os artigos 32-A e 35-A, à Lei 8.212/91.

Cumprido esclarecer que a decisão recorrida não desconheceu as alterações citadas, mas tão somente entendeu que a nova legislação não seria mais favorável ao sujeito passivo.

Na decisão de primeira instância, verifica-se que para o cálculo da multa segundo a legislação atual, a relatora considerou a soma das multas aplicadas no presente auto de infração e daquele lavrado em razão de a recorrente haver entregue a GFIP em desacordo com as instruções do órgão, cuja multa é um valor único.

Entendo que no cômputo da situação mais favorável não cabe considerar infrações lavradas sob fundamentos diversos, ainda que relacionadas à GFIP para fins de cálculo da multa.

No caso vertente, a empresa foi autuada por apresentar GFIP – Guia de Recolhimento do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social com informações inexatas, incompletas ou omissas, em relação aos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias.

A multa correspondente a tal infração, com a edição da Lei nº 11.941/2009 passou a ser calculada tendo por base o art. 32-A, inserido na Lei nº 8.212/1991 pela lei superveniente.

O art. 32-A dispõe o seguinte:

*“Art.32-A.O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do art. 32 no prazo fixado ou que a apresentar com incorreções ou omissões será intimado a apresentá-la ou a prestar esclarecimentos e sujeitar-se-á às seguintes multas:*

*I – de R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de 10 (dez) informações incorretas ou omitidas; e*

*II – de 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, incidentes sobre o montante das contribuições informadas, ainda que integralmente pagas, no caso de falta de entrega da declaração ou entrega após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observado o disposto no § 3º deste artigo.*

*§ 1º Para efeito de aplicação da multa prevista no inciso II do caput deste artigo, será considerado como termo inicial o dia seguinte ao término do prazo fixado para entrega da declaração*

*e como termo final a data da efetiva entrega ou, no caso de não-apresentação, a data da lavratura do auto de infração ou da notificação de lançamento.*

*§ 2º Observado o disposto no § 3º deste artigo, as multas serão reduzidas:*

*I – à metade, quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou II – a 75% (setenta e cinco por cento), se houver apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.*

*§ 3º A multa mínima a ser aplicada será de:*

*I – R\$ 200,00 (duzentos reais), tratando-se de omissão de declaração sem ocorrência de fatos geradores de contribuição previdenciária; e II – R\$ 500,00 (quinhentos reais), nos demais casos.”*

No caso em tela, trata-se de infração que agora se enquadra no art. 32-A, inciso I.

Considerando o princípio da retroatividade benigna previsto no art. 106, inciso II, alínea “c”, do Código Tributário Nacional, há que se verificar a situação mais favorável ao sujeito passivo, face às alterações trazidas.

Nesse sentido, entendo que na execução do julgado, a autoridade fiscal deverá verificar, com base nas alterações trazidas, qual a situação mais benéfica ao contribuinte.

Por fim, a recorrente apresenta uma série de dispositivos legais, os quais entende que tiveram vigência negada na decisão de primeira instância e solicita manifestação explícita desta instância recursal.

A meu ver, a decisão recorrida tratou com propriedade as questões apresentadas pela recorrente, enfrentando adequadamente e dispondo de forma clara as razões pelas quais os dispositivos legais suscitados pela recorrente não se aplicariam no caso em tela.

De igual forma, o presente acórdão julgou a questão considerando os argumentos apresentados pela recorrente.

O fato de vários argumentos apresentados pela recorrente não terem sido acolhidos com a finalidade de se desconstituir a autuação encontra respaldo na prerrogativa do julgador em apreciar a matéria de acordo com sua convicção e não com o pretendido pela parte.

Diante do exposto e de tudo o mais que dos autos consta.

Processo nº 11020.005234/2007-14  
Acórdão n.º **2402-001.856**

**S2-C4T2**  
Fl. 188

---

Voto no sentido de CONHECER do recurso e DAR-LHE PROVIMENTO PARCIAL, para que seja efetuado o cálculo da multa de acordo com o art. 32-A da Lei nº 8.212/1991 e comparado ao cálculo anterior, a fim de se aplicar o cálculo mais benéfico ao sujeito passivo.

É como voto.

Ana Maria Bandeira