



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

Processo nº 13807.003144/2001-73
Recurso nº 167.261 Voluntário
Acórdão nº 1801-00.160 – 1ª Turma Especial
Sessão de 08 de dezembro de 2009
Matéria LUCRO REAL
Recorrente TYCO ELETRONICS BRASIL LTDA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Exercício: 1996, 1997, 1998, 1999

NULIDADE.

No caso de o enfrentamento das questões na peça de defesa denotar perfeita compreensão da descrição dos fatos que ensejaram o procedimento não há que se falar em nulidade do ato em litígio.

PREJUÍZO FISCAL. IMPOSSIBILIDADE DA COMPENSAÇÃO PELA PESSOA JURÍDICA SUCESSORA.

A legislação de regência expressamente prevê que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, não pode compensar prejuízos fiscais da sucedida.

DOCTRINA.JURISPRUDÊNCIA.

Somente devem ser observados os entendimentos doutrinários e jurisprudenciais para os quais a lei atribua eficácia normativa.

INCONSTITUCIONALIDADE DE LEI.

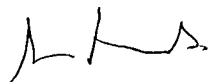
O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

LANÇAMENTO DECORRENTE.

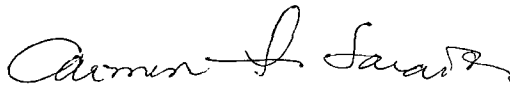
Os lançamentos de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultados do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por maioria de votos, em negar provimento ao recurso voluntário, nos termos do voto da Relatora. Vencidos os Conselheiros Cheryl Berno e Marcos Vinicius Barros Ottoni.



Ana de Barros Fernandes - Presidente



Carmen Ferreira Saraiva – Relatora *ad hoc*

Editado em: 12/04/2012

Participaram do presente julgamento s Conselheiros: Marcelo Cuba Netto, Cheryl Berno, João Bellini Júnior, Rogério Garcia Peres, Marcos Vinicius Ottoni e Ana de Barros Fernandes.

Relatório

I - Contra a Recorrente acima identificada foi lavrado o Auto de Infração às fls. 259-265, sem exigência do crédito tributário pelo ajuste da base de cálculo do Imposto Sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) apurado pelo regime de tributação com base no lucro real anual nos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998.

O lançamento fundamenta-se nas infrações que se seguem:

Item 1 – Omissão de receitas constatada pela apuração do passivo fictício, ou seja, manutenção na conta Fornecedores do Passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas em 31.12.1997 no valor de R\$ 360.640,69;

Item 2 – Glosa de despesas pela falta de comprovação dos valores escriturados em 31.12. 1997 no valor de R\$348.265,04;

Item 3 – Glosa das despesas decorrentes de cotas de depreciação de bens do ativo permanente não dedutível em 31.12.1996 e em 31.12.1997 nos valores de R\$28.653,92 e R\$61.113,33, respectivamente;

Item 4 – Glosa dos prejuízos fiscais da sucedida por incorporação em 31.12.1995, em 31.12.1996, em 31.12.1997, em 31.12.1998, nos valores de R\$74.231,68, R\$3.995.190,83, R\$4.434.747, 34 e R\$878.613,80, respectivamente.

Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: incisos I e II do art. 195, inciso III do art. 196, inciso III e parágrafo único do art. 197, art. 226, art. 228, art. 242, art. 243, art. 247, art. 248, art. 250, art. 253, art. 256 e art. 509 do Regulamento do Imposto de Renda, previsto no Decreto nº 1.041, de 11 de janeiro de 1994 (RIR, de 1994), bem como art.

24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995 e art. 40 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.

Em decorrência de serem os mesmos elementos de provas indispensáveis à comprovação dos fatos ilícitos tributários foram constituídos os seguintes créditos tributários pelos lançamentos formalizados neste processo:

II - O Auto de Infração às fls. 266-269 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$5.612,15 a título de Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS), juros de mora e multa de ofício proporcional, referente à omissão de receitas constatada pela apuração do passivo fictício, ou seja, manutenção na conta Fornecedores do Passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas em 31.12.1997 no valor de R\$ 360.640,69. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: alínea “b” do art. 3º da Lei Complementar nº 7, de 7 de setembro de 1970, parágrafo único do art. 1º da Lei Complementar nº 17, de 12 de dezembro de 1973, itens I e II, alínea “b” da seção 1 do capítulo 1 do título 5 do Regulamento do PIS/Pasep, aprovado pela Portaria MF nº 142, de 15 de julho de 1982, § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 1995, bem como inciso I do art. 2º, art. 3º, inciso I do art. 8º e art. 9º da Medida Provisória nº 1.212, de 28 de novembro de 1995, convertida na Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998.

III – O Auto de Infração às fls. 270-272 e 276 com a exigência do crédito tributário no valor de R\$17.268,18 a título de Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), juros de mora e multa de ofício proporcional, referente à omissão de receitas constatada pela apuração do passivo fictício, ou seja, manutenção na conta Fornecedores do Passivo de obrigações já pagas ou não comprovadas em 31.12.1997 no valor de R\$ 360.640,69. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: art. 1º e art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, bem como § 2º do art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

IV – O Auto de Infração às fls. 273-275 e 277, sem exigência do crédito tributário pelo ajuste da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) apurada pelo regime de tributação com base no lucro real anual nos anos-calendário de 1995, 1996, 1997 e 1998. Para tanto, foi indicado o seguinte enquadramento legal: §§ do art. 2º da Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, art. 19 e art. 24 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, bem como art. 28 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996 e art. 1º da Lei nº 9.316, de 22 de novembro de 1996.

Cientificada em 19.04.2001, fl. 278, a Recorrente apresenta a impugnação em 18.05.2001, fls. 290-301, com as alegações abaixo sintetizadas.

Faz um breve relato sobre o procedimento fiscal informado que concorda expressamente com as infrações indicadas no Item 1, no Item 2 e no Item 3.

Suscita que discorda tão-somente do ilícito indicado no Item 4, qual seja, glosa dos prejuízos fiscais da sucedida por incorporação em 31.12.1995, em 31.12.1996, em 31.12.1997, em 31.12.1998, nos valores de R\$74.231,68, R\$3.995.190,83, R\$4.434.747,34 e R\$878.613,80, respectivamente.

Argumenta que o lançamento é nulo, uma vez que as autoridades tributárias partiram de uma premissa equivocada, qual seja, que a pessoa jurídica AMP do Brasil



Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda incorporou a pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda. Ainda incorrendo em erro manifesto por ser carecedor de fundamento normativo, não pode prevalecer o entendimento fiscal de que os prejuízos fiscais desta não poderiam ter sido compensados por aquela, ou seja, nos *casos de incorporação em que a empresa tida como incorporadora desaparece e a empresa tida como incorporada conserva sua personalidade e continua operando*, [beneficia-se] indevidamente da transferência do prejuízo fiscal, nos termos do art. 509, do RIR, de 1994.

Expõe que

o lançamento não observou os requisitos legais e essenciais para sua formação, especificamente o da descrição clara e objetiva da ocorrência do fato sujeito à penalidade, sendo o mesmo sem validade, devendo ser declarado nulo.

Destaca que, em verdade, a pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda, ainda em atividade, incorporou tão-somente a um estabelecimento filial da AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda.

Procura demonstrar que

Este erro de fato — ao que se supõe, pois não há indicação no Auto — só pode ter decorrido de equivocada tentativa de interpretação econômica dos atos praticados pela Impugnante, que não obstante a sua óbvia licitude, parecem ter sido analisados apenas sob a ótica da economia tributária que poderia ter sido gerada. Diz-se "poderia" pois jamais tal economia se concretizou (fato reconhecido pelo próprio Auto), já que desde o evento tais prejuízos nunca foram compensados (o que demonstra não ter sido esta dita "economia" a finalidade do evento...).

[...]

Desta forma, resta demonstrado, pela jurisprudência, pelas normas aplicáveis e por extratos da melhor doutrina, que (i) a incorporação que executou a Impugnante não pode ser desconsiderada pela d. fiscalização e muito menos ter sua configuração alterada ("invertida") por presunção baseada em interpretação econômica, para que (ii) esta lhe imponha a perda de prejuízos fiscais a que tem direito.

Sustenta que Cablesa do Brasil Autopeças Ltda/Tyco Eletronics Brasil Ltda/Recorrente incorporou de forma lícita a AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda e que no procedimento não está demonstrado os motivos da interpretação em contrário.

Aduz que

A Impugnante pode manter os seus próprios prejuízos fiscais apurados nos anos-calendários de 1995 a 1997, bem como nos meses de janeiro e fevereiro de 1998, independentemente da incorporação que se deu em março de 1998.[...] Tal manutenção era autorizada a época (como ainda o 6) com base, primeiramente, no art. 227 da Lei no 6.404, de 15/12/76, o qual estabelece o conceito de incorporação e seus efeitos jurídicos.[...] Por segundo, e especificamente no âmbito fiscal, encontra arrimo a pretensão do contribuinte nos arts. 508 e 509 do RIR/94, os quais reproduzem os arts. 32 e 33 do Decreto-Lei nº 2.341/97, e somente proíbem o aproveitamento dos prejuízos fiscais da sucedida (incorporada) pela sucessora, não fazendo qualquer restrição à manutenção dos prejuízos próprios.



Com o objetivo de fundamentar as razões apresentadas na peça de defesa, interpreta a legislação pertinente, indica princípios constitucionais que supostamente foram violados e faz referência a entendimentos doutrinários e jurisprudenciais em seu favor.

Conclui

Em suma, Sr. Delegado, a exigência contida no Auto de Infração não pode prosperar, eis que:

[...]. preliminarmente, deixou o Auto de Infração de tipificar o fato presumidamente praticado pela Impugnante;

[...] houve erro de fato na lavratura do Auto por descrever este, equivocadamente, que a AMP DO BRASIL teria incorporado a CABLESA, quando, efetivamente, a CABLESA é que incorporou a AMP do BRASIL, tendo tal erro de fato conduzido a erro de direito consistente na aplicação de penalidade à Impugnante, i.e., na perda de seus prejuízos fiscais acumulados;

[...] a d. fiscalização fez uso indevido de uma particular forma de interpretação, que não chega nem mesmo a ser "interpretação econômica", para desconsiderar a forma jurídica da referida incorporação, violando os princípios da legalidade e da tipicidade cerrada, o que é repudiado pelo direito positivo, pela doutrina e pela jurisprudência; e

[...] a legislação societária e fiscal permitia, como ainda permite, a compensação de prejuízos fiscais próprios da incorporadora após a incorporação, de forma que não há vedação para utilização destes, como pretendido pela d. fiscalização. [...]

Em vista do que foi exposto e ponderado, só resta à Impugnante respeitosamente REQUERER seja admitida, e finalmente provida na íntegra a presente Impugnação, para o efeito de, anulando o Auto de Infração lavrado, cancelar por completo a penalidade por ele imposta, qual seja a da perda do correspondente saldo dos prejuízos fiscais acumulados.

Termos em que, p. deferimento

Está registrado como resultado do Acórdão da 3ª TURMA/DRJ/SPO I/SP nº 08.741, de 01.02.2006, fls. 346-353: "Lançamento Procedente".

Restou ementado

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Data do fato gerador: 31/12/1995, 31/12/1996, 31/12/1997, 28/02/1998

Ementa: NULIDADE. Incabível cogitar-se sobre nulidade do Auto de Infração, se o lançamento foi efetuado com observância dos pressupostos legais.

COMPENSAÇÃO DE PREJUÍZOS FISCAIS EM INCORPORAÇÃO. Se empresa incorporadora perdeu a sua identidade, assumindo todas as características da incorporada, conclui-se que ela (incorporadora) é que foi extinta, e quem remanesceu, na verdade, foi a empresa incorporada. Portanto, é vedada a compensação de prejuízos de empresa extinta pela incorporadora de fato.



AUTOS REFLEXOS. Aplica-se aos lançamentos reflexos de PIS, COFINS e CSLL o que foi decidido quanto à exigência matriz, devido íntima relação de causa e efeito existente entre eles.

Notificada em 14.12.2007, fl. 355-verso, a Recorrente apresentou o recurso voluntário em 14.01.2008, fls. 359-373, esclarecendo a peça atende aos pressupostos de admissibilidade. Discorre sobre o procedimento fiscal contra o qual se insurge e reitera os argumentos apresentados na impugnação.

Conclui

Em face de todo o exposto, requer a Recorrente seja reformado o Acórdão de 1ª instância Administrativa, sendo declarada a insubsistência da glosa de prejuízos fiscais (e, de forma reflexa, bases negativas de CSLL) que deu origem ao presente processo administrativo, determinando-se o seu cancelamento e arquivamento dos respectivos autos.

Termos em que, p. deferimento.

Fez sustentação oral pela Recorrente a Dra. Eloísa de Almeida Rego Barros Curi, OAB/SP nº 117.304.

É o Relatório.

Voto

Carmen Ferreira Saraiva – Relatora *ad hoc*

O recurso voluntário apresentado pela Recorrente atende aos requisitos de admissibilidade previstos nas normas de regência. Assim, dele tomo conhecimento.

A Recorrente alega que os atos administrativos são nulos.

Os Autos de Infração foram lavrados por servidor competente que verificou a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinou a matéria tributável, calculou o montante do tributo devido, identificou o sujeito passivo, aplicou a penalidade cabível e determinou a exigência com a regular intimação para que a Recorrente pudesse cumpri-la ou impugná-la no prazo legal, ou seja, com observância de todos os requisitos legais que lhes conferem existência, validade e eficácia. As formas instrumentais adequadas foram respeitadas, os documentos foram reunidos nos autos do processo, que estão instruídos com as provas produzidas por meios lícitos. As garantias ao devido processo legal, ao contraditório e à ampla defesa com os meios e recursos a ela inerentes foram observadas. Ademais o ato administrativo deve ser motivado, com indicação dos fatos e dos fundamentos jurídicos decidam recursos administrativos de modo explícito, claro e congruente¹. O enfrentamento das questões na peça de defesa denota perfeita compreensão da descrição dos fatos e dos enquadramentos legais que ensejaram os procedimentos de ofício, que foi regularmente

¹ Fundamentação legal: inciso LIV e inciso LV do art. 5º da Constituição Federal, art. 142 do Código Tributário Nacional, art 6º da Lei nº 10.593, de 6 de dezembro de 2001, art. 10 do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e art. 50 da Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999.



analisado pela autoridade de primeira instância. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

A Recorrente defende a tese de que a pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda/Tyco Eletronics Brasil Ltda/Recorrente, ainda em atividade, incorporou de forma lícita tão-somente um estabelecimento filial da AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda e que por esta razão tem direito à compensação de prejuízos fiscais desta advindos.

A incorporação é a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra, que lhes sucede em todos os direitos e obrigações. A assembléia-geral da companhia incorporadora, se aprovar o protocolo da operação, deverá autorizar o aumento de capital a ser subscrito e realizado pela incorporada mediante versão do seu patrimônio líquido, e nomear os peritos que o avaliarão. A sociedade que houver de ser incorporada, se aprovar o protocolo da operação, autorizará seus administradores a praticarem os atos necessários à incorporação, inclusive a subscrição do aumento de capital da incorporadora. Aprovados pela assembléia-geral da incorporadora o laudo de avaliação e a incorporação, extingue-se a incorporada, competindo à primeira promover o arquivamento e a publicação dos atos da incorporação. A legislação de regência expressamente prevê que a pessoa jurídica sucessora por incorporação, fusão ou cisão, não pode compensar prejuízos fiscais da sucedida.

O que caracteriza legalmente a incorporação é a extinção da pessoas jurídica incorporada. Caso a pessoa jurídica supostamente incorporadora perde sua identidade no evento, pois adota a mesma denominação, o mesmo endereço, a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário e pessoal ela é que foi extinta. Constitui infração à legislação do imposto de renda, a partir do exercício financeiro de 1981, a compensação de prejuízos fiscais da sociedade extinta pela incorporação. Por esta razão é inaceitável a compensação de seus próprios prejuízos, por parte da pessoa jurídica incorporadora, quando a referida incorporação se deu de forma apenas aparente, tendo, de fato, sido extinta a pessoas jurídica que aparece com a roupagem de incorporadora e sobrevivido a que é tida como incorporada. Os prejuízos compensáveis, de acordo com a legislação, são os sofridos pela própria pessoa jurídica, sendo vedada a compensação de prejuízos da pessoa jurídica incorporada com os lucros da incorporadora. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados. Caso o conjunto probatório produzidos nos autos evidenciam de forma inequívoca que a declaração de vontade expressa nos autos de incorporação é enganosa para produzir efeito diverso do ostensivamente indicado, a autoridade fiscal não está jungida aos efeitos jurídicos que os atos produziriam, mas à verdadeira repercussão econômica dos fatos subjacentes².

Tem cabimento o exame da situação fática.

A pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65, domiciliada na Rua Projetada nº 301, Jardim União/Jardim Tambelê, Diadema, São Paulo/SP em 1996, fls. 61-69, alterou seu endereço para Rodovia Engenheiro Constâncio Cintra, km 82, Itatiba/SP, fls. 85-86. No ano de 2000, ela incorporou a pessoa jurídica AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 43.057.934/0001-72, domiciliada na Rua Ado Benatti nº 53, Vila Chalot, São Paulo/SP, fls. 89-90 com sua consequente extinção de pleno direito.

² Fundamento legal: art. 33 do Decreto-Lei nº 2.341, de 29 de junho de 1987, art. 227 da Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976 e art. 118 e art. 119 do Código Tributário Nacional.



Em conformidade com os documentos de fls. 91-147 da Cablesa do Brasil Autopeças Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65, a sociedade empresária alterou sua denominação para AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65, com sede na Rua Ado Benatti nº 53, Vila Chalot, São Paulo/SP com os seguintes sócios: (a) AMP Incorporated domiciliada na Friendship Road nº 470, Harrisburg, Pennsylvania, Estados Unidos da América, com nova denominação de Tyco Eletronics Corporation, nova denominação domiciliada na Fulling Mill Road nº 2.901, Middletown, Pennsylvania, Estados Unidos da América, (b) Altamiro Boscoli, CPF 002.011.208-44 e (c) Rogério Cruz Themudo Lessa, CPF 227.873.728-72.

A pessoa jurídica Chicotes Elétricos Brasil Ltda, CNPJ 03.574.096/0001-90, foi criada em 2000 tendo como sócios: (a) AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65 e (b) Altamiro Boscoli, CPF 002.011.208-44, fls. 128-147.

Na Resolução de 2000, fls. 148-149, a pessoa jurídica AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65 cede sua participação na pessoa jurídica Chicotes Elétricos Brasil para a pessoa jurídica Kromberg & Schubert GMBH, e aquela passa a se denominar Kromberg & Schubert do Brasil S/A.

No Instrumento registrado na Junta Comercial do Estado de São Paulo (JUCESP) em 23.08.2000, fls. 150-161, a pessoa jurídica AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65 altera sua razão social para Tyco Eletronics Brasil Ltda e incorpora a pessoa jurídica Raychem Produtos Irradiados Ltda.

Em resumo, a pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda, CNPJ 00.907.845/0001-65, em 2000 incorporou a pessoa jurídica AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 43.057.934/0001-72, adotando-lhe o domicílio e a razão social, sendo que esta última foi alterada para Tyco Eletronics Brasil Ltda, ora Recorrente. O que se constata é que a pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda, dita incorporadora, perdeu sua identidade no evento, adotando a mesma denominação, o mesmo endereço e a mesma atividade e funciona com o mesmo maquinário daquela que foi extinta, o que a equipara, para os efeitos tributários à pessoa jurídica incorporada. Por conseguinte, por determinação legal a pessoa jurídica Cablesa do Brasil Autopeças Ltda CNPJ 00.907.845/0001-65, atualmente denominada Tyco Eletronics Brasil Ltda, não pode compensar os prejuízos fiscais da pessoa jurídica AMP do Brasil Conectores Elétricos e Eletrônicos Ltda, CNPJ 43.057.934/0001-72. A inferência denotada pela defendente, nesse caso, não é acertada.

No que concerne à interpretação da legislação e aos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais indicados pela Recorrente, cabe esclarecer que somente devem ser observados os atos para os quais a lei atribua eficácia normativa, o que não se aplica ao presente caso³. A alegação relatada pela defendente, consequentemente, não está justificada.

Atinente aos princípios constitucionais que a Recorrente aduz que supostamente foram violados, cabe ressaltar que o CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária, uma vez que no âmbito do processo administrativo fiscal, fica vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de

³ Fundamentação legal: art. 100 do Código Tributário Nacional e art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.



inconstitucionalidade⁴. A proposição afirmada pela defendente, desse modo, não tem cabimento.

O nexo causal entre as exigências de créditos tributários, formalizados em autos de infração instruídos com todos os elementos de prova, determina que devem ser objeto de um único processo no caso em que os ilícitos dependam da mesma comprovação e sejam relativos ao mesmo sujeito passivo⁵. O lançamentos de CSLL sendo decorrente da mesma infração tributária, a relação de causalidade que o informa leva a que o resultados do julgamento deste feito acompanhe aquele que foi dado à exigência de IRPJ.

Em face do exposto, voto por negar provimento recurso voluntário.


Carmen Ferreira Saraiva – Relatora *ad doc*



⁴ Fundamentação legal: art. 26-A do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972 e Súmula CARF nº 2.

⁵ Fundamentação legal: art. 9º do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972.