



**Ministério da Economia**  
**Conselho Administrativo de Recursos Fiscais**



**Processo nº** 14751.002101/2008-01  
**Recurso** Embargos  
**Acórdão nº** 3302-007.284 – 3ª Seção de Julgamento / 3ª Câmara / 2ª Turma Ordinária  
**Sessão de** 19 de junho de 2019  
**Embargante** COMPANHIA USINA SÃO JOÃO  
**Interessado** FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - Cofins

Período de apuração: 01/01/2005 a 31/03/2005, 01/09/2005 a 31/12/2005, 01/11/2006 a 31/12/2006, 01/02/2007 a 31/05/2007, 01/09/2007 a 30/11/2007

**MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL.**

O Mandado de Procedimento Fiscal, sob a égide da Portaria que o criou, é mero instrumento de controle administrativo. Estes instrumentos não podem obstar o exercício da atividade de lançamento conferida ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil, que decorrerem exclusivamente de Lei.

**ICMS. EXCLUSÃO DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO (PIS/COFINS).**

O montante a ser excluído da base de cálculo mensal da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor mensal do ICMS a recolher.

**LANÇAMENTO DE OFÍCIO. DECLARAÇÃO INEXATA. APLICAÇÃO DE MULTA.**

Nos casos de lançamento de ofício, será aplicada a multa de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição quando comprovada a declaração inexata pelo sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em acolher os embargos de declaração para declarar a tempestividade do recurso voluntário e julgá-lo no sentido de dar provimento parcial, nos termos do voto do relator. Vencidos os Conselheiros Walker Araújo quanto ao conhecimento dos embargos e José Renato Pereira de Deus quanto ao ICMS na base de cálculo do PIS e Cofins, que dava em maior extensão.

(assinado digitalmente)

Gilson Macedo Rosenberg Filho Presidente

(assinado digitalmente)

Jorge Lima Abud Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Corinto Oliveira Machado, Walker Araujo, Luis Felipe de Barros Reche (Suplente Convocado), Jose Renato Pereira de Deus, Jorge Lima Abud, Raphael Madeira Abad, Denise Madalena Green e Gilson Macedo Rosenburg Filho

## Relatório

### Aproveita-se o Relatório do Acórdão de Impugnação.

Trata o presente processo de Auto de Infração (fls. 03-15) lavrado contra o contribuinte acima qualificado, relativo aos períodos de apuração compreendidos nos exercícios de 2005 a 2007, por intermédio do qual foi constituído o crédito tributário referente à Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Cofins), apurada nos regime cumulativo e não-cumulativo, nos valores principal de R\$ 12.980,38 e R\$ 586.197,89, que, acrescido dos encargos legais, perfazem um montante de R\$ 1.276.218,58.

2. No Termo de Verificação Fiscal (fl. 75) está consignado o contexto da ação fiscal:

Em cumprimento do procedimento de "Verificações Obrigatórias", foram cotejados os valores apurados pelo sujeito passivo em sua escrituração contábil e fiscal e os valores constantes da Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais (DCTF).

O contribuinte forneceu planilha com os valores devidos de Cofins e escriturados no balancete em conta do passivo circulante (Cofins a recolher - 2.1.1.03.01.011). Tal conta é escriturad2a agregando os valores da Cofins cumulativa e não-cumulativa.

Foi também fornecida pelo contribuinte planilha auxiliar (fls.20/44) onde estão segregados os valores da Cofins cumulativa e não-cumulativa. Nesta planilha estão discriminados os créditos apurados com base nos custos, despesas e encargos previstos em lei para o cálculo da Cofins (não cumulativa) a pagar ou do Saldo de Créditos a compensar nos meses seguintes.

A Fiscalização comparou os valores da Cofins não cumulativa demonstrados na "planilha auxiliar" elaborada pelo contribuinte (fls.20/44) com os valores escriturados no Livro Razão (fls.46/51) e concluiu que já está registrado contabilmente no passivo circulante o valor da Cofins não-cumulativa efetivamente devida, ou seja, já subtraída dos créditos que o contribuinte se atribui o direito.

Desta forma, o procedimento de Verificações Obrigatórias consistiu no confronto entre o valor da contribuição provisionada no passivo circulante com o valor informado em DCTF.

No período analisado, foram encontradas diferenças em alguns meses entre os valores escriturados no Livro Razão, nas contas de Cofins a Recolher Cumulativa e Não Cumulativa e os valores declarados em DCTF.

Em atendimento à intimação, o contribuinte elaborou planilha, onde demonstra os valores da Cofins Cumulativa e Não-Cumulativa escriturados e informados em DCTF.

Foi elaborada pela fiscalização planilha denominada "Demonstrativo de Diferenças Apuradas pelo AFRFB", na qual estão discriminados os meses onde foram verificadas diferenças não justificadas pelo contribuinte entre os valores escriturados e os declarados/pagos da Cofins Cumulativa e Não-Cumulativa.

3. Devidamente cientificado da exigência em 29/10/2008, o contribuinte autuado apresentou sua impugnação em 28/11/2008 para alegar em síntese:

Fl. 3 do Acórdão n.º 3302-007.284 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 14751.002101/2008-01

Aponta que o auto de infração é nulo, pois foi lavrado por pessoa incompetente, tendo em vista que o fiscal autuante não estaria munido do regular Mandado de Procedimento Fiscal - MPF.

Sobre o MPF apontado pela autuação, afirmou que o mesmo não é regular, tendo em vista que a sua expedição não observou as formalidades impostas pela legislação tributária.

Indica nulidade do MPF, pois a ordem específica dada ao AFRFB foi para que analisasse pedidos de ressarcimento de IPI, isto é, a ordem específica do MPF não teria autorizado o AFRFB a realizar o lançamento de contribuições da seguridade social, havendo clara ofensa ao caput do art. 2º do Decreto nº 3.724/2001. Aduziu que a Fiscalização ora combatida extrapolou seu campo da competência para fazer autuação da Cofins.

Sustenta que, ainda que se entenda possível a extensão de MPF sem a expedição do competente MPF-Complementar, mesmo assim a autuação impugnada é nula, porque se utilizou de documento extracontábil ("planilha auxiliar"), o que, segundo a acórdão nº 07-6285 da DRJ/SC, cuja ementa transcreve, não se inclui no conceito de verificações obrigatórias.

Cita a Portaria RFB nº 11.371, de 12 de dezembro de 2007, e sustenta que o MPF tem prazo de validade de 120 dias (art. 11, I) e a sua prorrogação se dará no prazo máximo de 60 dias (art. 12). Aponta que a extinção do MPF se dá pelo decurso do lapso temporal, sem que tenha havido sua prorrogação (art. 14, II). No caso de extinção do MPF, a autoridade competente poderá expedir novo mandado de procedimento fiscal, desde que nomeie outro AFRFB, diferente daquele responsável pelo MPF extinto (art. 15).

Em qualquer caso, a Portaria RFB nº 11.371, de 2007, determina que a ciência do sujeito passivo acerca da conclusão do procedimento fiscal, deverá ocorrer no prazo de validade do MPF (art. 14, parágrafo único). A mesma portaria dispõe que a intimação do contribuinte se fará nos moldes do art. 23 do PAF (art. 4º, parágrafo único). Considerando tais normas, afirma que o MPF indicado pela fiscalização não possuía validade na data em que a empresa foi intimada (pessoalmente ou por via postal) sobre a conclusão do procedimento fiscal e lavratura do auto de infração ora impugnado.

Alega que também não autorizou a utilização de intimação por via eletrônica e mesmo que esta forma fosse possível, as prorrogações não respeitaram os prazos do art. 11 da Portaria RFB nº 11.371, de 2007, ou foram feitas depois de extinto o MPF. Aduz que a expedição de novo MPF não respeitou a condição de sua validade, que é a nomeação de outro AFRFB, diferente do anterior.

No tópico denominado "Ilegalidades Materiais", citou que o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998, foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal. Indicou que a autuação continua a trazer como fundamento legal do ato o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98, o que macula de nulidade a exigência fiscal, devendo ser julgado improcedente o lançamento ora guerreado.

Argumenta que, quando o pleno do STF declara inconstitucional uma lei, abstrata ou incidentalmente, é dever da Administração deixar de aplicar a indigitada norma julgada inválida pela Corte Suprema. Cita acórdãos da DRJ/Fortaleza, DRJ/São Paulo e do Conselho de Contribuintes do Min. da Fazenda.

Aponta a necessidade de realização de perícia para confirmar que na base de cálculo estão receitas não enquadradas no conceito de faturamento do regime cumulativo, indicando perito e quesitos:

1º. Quer a Sr. Perito classificar a natureza de cada uma das verbas que compõe a base de cálculo apontada na planilha anexa no auto de infração entre faturamento (venda de mercadoria ou prestação de serviços, sem a inclusão na base de cálculo do ISS ou do ICMS) e outras receitas.

2º. Com base na resposta ao quesito anterior, queira o Sr. Perito informar qual deveria ser a base de cálculo correta que deveria ter sido considerada pela fiscalização, assinalando o montante indevidamente cobrado.

Fl. 4 do Acórdão n.º 3302-007.284 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 14751.002101/2008-01

Assevera que não procede a aplicação da alíquota de 3% instituída pelo art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, porque ela não pode incidir sobre base de cálculo de exação (art. 3º, § 1º) considerado inconstitucional pelo STF. Traz notícias que a Suprema Corte está em "vias de apreciar a matéria". Assim, requer que o lançamento seja considerado nulo ou, alternativamente, sustado o julgamento pela colenda DRJ/REC até que o STF decida a validade ou não do art. 8º da Lei nº 9.718 de 1998.

Aponta que outra impropriedade do auto de infração consiste na inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, a despeito desse imposto estadual não se enquadrar no conceito de faturamento. Afirma que seis ministros do Supremo Tribunal Federal (Marco Aurélio, Carmen Lúcia, Ricardo Levandowski, Carlos Ayres Brito, César Peluso e Sepúlveda Pertence) já se pronunciaram pela impossibilidade jurídica de inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, no Recurso Extraordinário nº 240.785, cujo julgamento foi interrompido por um pedido de vistas do Ministro Gilmar Mendes, sendo certo, contudo, que foi firmada a maioria em prol dos contribuintes. Nessas circunstâncias, aponta ser razoável que esta colenda DRJ-REC aguarde ao menos o julgamento final do STF para avaliar a procedência ou não do auto de infração à luz do que vier a decidir a Suprema Corte.

Menciona que as Medidas Provisórias nº 66, de 2002, e nº 135, de 2003 (que criaram o PIS/PASEP e COFINS não-cumulativos) foram a espécie legislativa inaugural a regulamentar o art. 195, I, "b", da Constituição de 1988, com redação dada pela EC nº 20, de 1998. Cita o art. 246 da Constituição Federal, com a redação dada pela EC nº 32, de 2001, segundo o qual "é vedada a adoção de medida provisória na regulamentação de artigo da Constituição cuja redação tenha sido alterada por meio de emenda promulgada entre 1º de janeiro de 1995 até a promulgação desta emenda, inclusive". À vista disso, conclui que sendo as Leis 10.63, de 2002 e 10.833, de 2003, eivadas de nulidade originária, é improcedente o auto de infração, tendo em vista que as mencionadas medidas provisórias não poderiam regulamentar, pela primeira vez, a EC nº 20 de 1998, a qual prevê a criação de contribuição securitária sobre a "receita".

Comenta que a autuação pelo regime da não-cumulatividade também não deve prevalecer, porquanto inclui na sua base de cálculo o valor de ICMS, cuja ocorrência é ilegal, pelos mesmos motivos já explicitados pela empresa.

Defende a inexigibilidade de multa de ofício de 75% imputada, pois a expressão declaração inexata, utilizada pelo art. 44, I, da Lei nº 9.430, de 1996, com redação dada pela Lei nº 11.488, de 2007, não abrange o presente caso que, segundo alega, foi de manifesto erro de preenchimento da DCTF. Cita decisão da DRJ/Porto Alegre.

Ao final, requer: (i) anulação do lançamento; (ii) deferimento da realização de perícia e (iii) que o presente processo seja julgado em conjunto com os autos de infração decorrentes do mesmo MPF, para evitar julgamentos conflitantes.

4. Posteriormente, a empresa autuada encaminha missiva (fl. 105) para solicitar a desistência parcial do recurso, renunciando apenas a discussão relativa à Cofins não-cumulativa dos períodos de apuração 01/2005 a 03/2005, 09/2005 a 12/2005, 11/2006, 12/2006, 02/2007 a 05/2007, 02/2007 a 05/2007 e 09/2007 a 11/2007.

Em 18 de dezembro de 2012, através do **Acórdão nº 11-39.187**, a 2ª Turma da Delegacia Regional de Julgamento no Recife/PE, por unanimidade de votos, considerou **improcedente a impugnação e manteve o crédito tributário**.

A empresa foi intimada do Acórdão de Impugnação, via Aviso de Recebimento, em 28 de fevereiro de 2013, às e-folhas 172.

Em 01 de abril de 2013, a empresa ingressou com Recurso Voluntário de e-folhas 173 à 192.

Foi alegado:

- Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal;

Fl. 5 do Acórdão n.º 3302-007.284 - 3ª Seção/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 14751.002101/2008-01

- Exigência com base em dispositivo declarado inconstitucional pelo STF;
- Da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS;
- Da inadequação da multa de ofício de 75%.

### CONCLUSÃO

Ante o exposto, requer, respeitosamente, a Recorrente, que seja reformada a decisão da DRJ-REC para julgar improcedente o lançamento e anulado o auto de infração, porque:

O Mandado de Procedimento Fiscal está eivado de nulidades quais sejam:

1. o Digníssimo Auditor não detinha mandado expresso para realizar o lançamento de contribuições da seguridade social, havendo clara ofensa ao caput do art. 2º do Decreto nº 3.724/01;
2. a autuação impugnada se utilizou documento extra contábil, a “planilha auxiliar” da empresa, o que, segundo a DRJ/SC, não se inclui no conceito de verificações obrigatórias.
3. o Ilustre Auditor lavrou o auto depois de expirado o prazo de validade do MPF. O MPF tem prazo de validade de 120 dias (art. 11, I). E sua prorrogação se dará no prazo máximo de 60 dias (art. 12). A extinção do MPF se dá pelo decurso do lapso temporal, sem que tenha havido sua prorrogação (art. 14, II). No caso de extinção do MPF, a autoridade competente poderá expedir novo mandado de procedimento fiscal, desde que nomeie outro AFRFB, diferente daquele responsável pelo MPF extinto (art. 15), situações não concretizadas no caso dos autos.

A empresa também não foi intimada pessoalmente ou via postal da prorrogação ou ampliação do Mandado de Procedimento Fiscal iniciado há vários meses. Não se pode exigir a COFINS com base em dispositivo declarado inconstitucional, é notoriamente sabido que o art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718/98 foi declarado inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal.

O auto de infração inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS, o que é vedado.

Não houve declaração inexata dos elementos fáticos necessários à apuração da COFINS, mas simples erro de preenchimento, sendo ilegal a multa de ofício de 75%, por ofensa ao art. 44, I, da Lei nº 9.430 de 1996.

O art. 2º, parágrafo único, VI, da Lei nº 9.784 de 1999 e os princípios do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade, aconselham a modulação do percentual da multa de ofício nas circunstâncias dos autos.

Reitera, ainda, seja deferido o pedido de perícia, pugnado na forma do art. 16, § 4º, do Decreto 70.235/72.

É o relatório.

## Voto

Conselheiro Jorge Lima Abud

### Da admissibilidade.

Por conter matéria desta E. Turma da 3ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e presentes os requisitos de admissibilidade, conheço do Recurso Voluntário tempestivamente interposto pelo contribuinte, considerando que a recorrente teve ciência da decisão de primeira instância, via Aviso de Recebimento, em 28 de fevereiro de 2013, às e-folhas 172.

Em 01 de abril de 2013, a empresa ingressou com Recurso Voluntário de e-folhas 173.

O Recurso Voluntário é tempestivo.

### Da controvérsia.

- Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal;
- Exigência com base em dispositivo declarado inconstitucional pelo STF;
- Da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS;
- Da inadequação da multa de ofício de 75%;
- Princípios do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade;
- Pedido de perícia.

Passa-se à análise.

- Nulidade do Mandado de Procedimento Fiscal.

É alegado nos itens 12 a 20 do Recurso Voluntário:

Primeiro, é importante notar que o MPF apontado pela autuação é irregular porque não atentou as formalidades impostas pela legislação tributária no momento da sua expedição, eis que o digníssimo fiscal autuante não estava munido do regular Mandado de Procedimento Fiscal.

A nulidade, por incompetência, decorre do que dispõe o art. 59, I, do Processo Administrativo Fiscal:

(...)

14. A sua vez, o art. 2º do Decreto nº 3.724/01 determina que os procedimentos fiscais da Receita Federal Brasileira somente terão início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal. In verbis:

(...)

15. Nesses termos, é o Mandado de Procedimento Fiscal válido, portanto, que torna o Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil competente ou não para instauração do procedimento fiscal específico.

No presente processo, a ordem específica dada ao Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil foi para que analisasse pedidos de ressarcimento de IPI da empresa.

Por conseguinte, a ordem específica do MPF não autorizou o AFRFB a realizar o lançamento de contribuições da seguridade social, havendo clara ofensa ao caput do art. 2º do Decreto nº 3.724/01.

Em outras palavras, a fiscalização ora combatida, quando autorizada a verificar a regularidade de créditos IPI, extrapolou seu campo de competência para fazer autuação de COFINS, o que demonstra a nulidade da autuação ora impugnada.

O ato nulo não pode ser convalidado simplesmente por vontade do agente público em respeito ao princípio constitucional da ampla defesa e como também as formalidades exigidas pelo Mandado de Procedimento Fiscal não podem ser mediocrizadas.

A Portaria/SRF nº 1.265/1999, que instituiu o MPF, tem força disciplinadora do *modus procedendi* da Administração, no que se refere à fiscalização, estando, perfeitamente, compatível com o princípio da legalidade, conforme ensinamento de Bandeira de Mello<sup>1</sup>:

Em síntese: os **regulamentos serão compatíveis com o princípio da legalidade** quando, no interior das possibilidades comportadas pelo enunciado legal, os preceptivos regulamentares servem a um dos seguintes propósitos: (I) **limitar a discricionariedade administrativa, seja para (a) dispor sobre o modus procedendi da Administração nas relações que necessariamente surdirão entre ela e os administrados por ocasião da execução da lei;** (b) caracterizar fatos, situações ou comportamentos enunciados na lei mediante conceitos vagos cuja determinação mais precisa deva ser embasada em índices fatores ou elementos configurados a partir de critérios ou avaliações técnicas segundo padrões uniformes, para garantia do princípio da igualdade e da segurança jurídica; (II) decompor analiticamente o conteúdo de conceitos sintéticos, mediante simples discriminação integral do que neles se contém (grifou-se).

A competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e efetuar o lançamento tributário emana do artigo 7º da Lei nº 2.354, de 29/11/1954 e posteriores modificações legais da denominação da carreira e ampliação do escopo, além de estar definida no artigo 142 do Código Tributário Nacional:

Art.142- Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

Como visto, a competência do Auditor Fiscal da Receita Federal de fiscalizar e efetuar o lançamento tributário é dada por duas Leis – Lei nº 2.354/1954 e o próprio Código Tributário Nacional, esta última recepcionada com status de Lei Complementar pela atual Constituição Federal.

O AFRF já possuía competência para efetuar a fiscalização e proceder o lançamento bem antes da criação do MPF, sendo este apenas um controle interno da repartição fiscal acerca de qual Auditor-Fiscal realizará a operação fiscal.

Assim determina o Decreto nº 3.724, de 10/01/2001, cujo art. 2º dispõe, *in verbis*:

Art.2º - A Secretaria da Receita Federal, por intermédio de servidor ocupante do cargo de Auditor-Fiscal da Receita Federal, somente poderá examinar informações relativas a terceiros, constantes de documentos, livros e registros de instituições financeiras e de entidades a elas equiparadas, inclusive os referentes a contas de depósitos e de

---

<sup>1</sup> Bandeira de Mello, Celso Antônio. Curso de Direito Administrativo 11ª Edição, pág. 260

aplicações financeiras, quando houver procedimento de fiscalização em curso e tais exames forem considerados indispensáveis.

§ 1º Entende-se por procedimento de fiscalização a modalidade de procedimento fiscal a que se referem o art. 7º e seguintes do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, que dispõe sobre o processo administrativo fiscal.

§ 2º O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal (MPF), instituído em ato da Secretaria da Receita Federal, ressalvado o disposto nos §§ 3º e 4º deste artigo.

§ 3º Nos casos de flagrante constatação de contrabando, descaminho ou qualquer outra prática de infração à legislação tributária, em que a retardação do início do procedimento fiscal coloque em risco os interesses da Fazenda Nacional, pela possibilidade de subtração de prova, o Auditor-Fiscal da Receita Federal deverá iniciar imediatamente o procedimento fiscal, e, no prazo de cinco dias, contado de sua data de início, será expedido MPF especial, do qual será dada ciência ao sujeito passivo.

(grifou-se)

Observe-se que no *caput* do artigo 2º consta expressamente que os procedimentos fiscais relativos aos tributos e contribuições administrados pela SRF serão executados, em nome desta, pelos Audidores Fiscais da Receita Federal – AFRF. O Decreto, como não poderia deixar de ser, reconhece a competência privativa dos AFRF não a ampliando nem a reduzindo.

De se frisar que o § 2º do art. 2º do Decreto nº 3.724, de 10/01/2001 determina expressamente que “O procedimento de fiscalização somente terá início por força de ordem específica denominada Mandado de Procedimento Fiscal”. Note-se que O MPF NÃO É UM INSTRUMENTO ESTABELECEDOR DE COMPETÊNCIA, ele representa, apenas, uma ordem específica a quem já detém a necessária competência.

Logo, eventual descumprimento de Mandado de Procedimento Fiscal, ampliação ou desvio de seu escopo, representa apenas a não observância de determinação interna da própria Repartição Pública, não causando nulidade ao ato administrativo ou vício de qualquer forma.

Ademais, cita-se o artigo 10, inciso II, da Portaria RFB 11.371/2007:

Art. 10. O MPF **não será exigido** nas hipóteses de procedimento de fiscalização:

II - interno, de formalização de exigência de crédito tributário constituído em termo de responsabilidade ou pelo descumprimento de regime aduaneiro especial, lançamento de multas isoladas, **revisão aduaneira** e formalização de abandono ou apreensão de mercadorias realizada por outros órgãos;

(Grifo Nosso)

O início da fase litigiosa do processo ocorre apenas após a regular intimação do sujeito passivo, não se podendo falar em exercício do contraditório e da ampla defesa antes disso.

Portanto, a motivação da prorrogação do Mandado de Procedimento Fiscal **é uma questão interna** da própria Repartição Pública, **NÃO se relacionando com a competência para a lavratura do Auto de Infração**, que advém do rol de competências inerentes do cargo de Auditor Fiscal da Receita Federal do Brasil.

- Exigência com base em dispositivo declarado inconstitucional pelo STF

É alegado nos itens 37 a 43 do Recurso Voluntário:

É notoriamente sabido que o art. 3º, § 1º da Lei n.º 9.718/98 foi declarando inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, exatamente porque esse ato infraconstitucional nasceu antes do advento da EC n.º 20/98.

(...)

Porém, a autuação tomou como base de cálculo do lançamento o art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718/98, o que macula de nulidade a exigência fiscal, devendo ser julgada improcedente a autuação ora guerreada.

É bem dizer que a mera utilização do citado artigo como fundamento da autuação já é suficiente para eivá-la de nulidade, pois traz consigo presunção de que o lançamento considerou a receita bruta na apuração da COFINS.

E mais.

Quando o pleno do STF declara inconstitucional uma lei, abstrata ou incidentalmente, é dever da Administração deixar de aplicar a norma julgada inválida pela Corte Suprema.

A Secretaria da Receita Federal tem competência para afastar qualquer dispositivo normativo declarado inconstitucional pela Corte Suprema, conforme autoriza o art. 77 da Lei n.º 9.430/96, o art. 4º, parágrafo único, do Decreto n.º 2.346/97, respectivamente: (...)

O Supremo Tribunal Federal, através do seu órgão plenário, já se posicionou de forma definitiva quanto à inconstitucionalidade do disposto no § 1º do artigo 3º da Lei n.º 9.718/98, com a reafirmação da sua jurisprudência, no julgamento do RE n.º 582.235/MG, reconhecido como de repercussão geral, tendo se deliberado, ainda, neste caso, pela edição de súmula vinculante.

De outro turno, igualmente por se tratar de decisão definitiva e vinculante do Supremo Tribunal Federal, não incide a Súmula CARF n.º 2 e artigo 26-A do Decreto n.º 70.235/72.

Nesse sentido, adoto a *ratio decidendi* do Acórdão de Impugnação, por entender que aquele documento reúne de forma precisa os elementos fáticos que envolvem a questão:

Fazendo menção ao julgamento do STF que considerou inconstitucional o art. 3º, § 1º, da Lei n.º 9.718, de 1998, o impugnante novamente invoca a nulidade do procedimento de lançamento, ao justificar que o dispositivo foi utilizado no enquadramento da exigência tributária.

O Auto de Infração em foco justificou a exigência da Cofins cumulativa, dentre outros, no art. 2º, inc. II e parágrafo único do Decreto n.º 4.524, de 2002:

Art. 2º As contribuições de que trata este Decreto têm como fatos geradores (Lei n.º 9.718, de 27 de novembro de 1998, art. 2º, e Medida Provisória n.º 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, art. 13):

- na hipótese do PIS/Pasep:

o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado; e

a folha de salários das entidades relacionadas no art. 9º; e

- na hipótese da Cofins, o auferimento de receita pela pessoa jurídica de direito privado.

Parágrafo único. Para efeito do disposto na alínea "a" do inciso I e no inciso II, compreende-se como receita a totalidade das receitas auferidas, independentemente da atividade exercida pela pessoa jurídica e da classificação contábil adotada para sua escrituração.

A base de cálculo do PIS e da Cofins, anteriormente à edição da Lei n.º 9.718, de 27/11/1998, correspondia, em regra, ao faturamento mensal, assim entendido a receita

bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza, ressalvadas as exclusões legais.

No entanto, para os fatos geradores ocorridos a partir de fevereiro de 1999, com a vigência da Lei nº 9.718, de 1998, a base de cálculo das contribuições passou a incidir sobre a receita bruta, considerada como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica.

Assim, ampliou-se a base de tributação do PIS e da Cofins, definindo o faturamento como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, independentemente, da atividade por ela exercida ou da classificação contábil adotada, ressalvadas as exclusões por ela elencadas, conforme transcrito:

"Lei nº 9.718, de 1998:

Art. 2º. As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

Art. 3º. O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

§ 1º. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevante o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas.

(...) "

Ocorre que o alargamento da base de cálculo das contribuições previsto no § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, foi levado à apreciação do Supremo Tribunal Federal (STF), que entendeu ser inconstitucional a alteração trazida por este dispositivo. Esta posição foi manifestada, dentre outros, nos julgamentos dos Recursos Extraordinários (RE) nº 357.950/RS, 390.840/MG, 358.273/RS e 346.084/PR.

O STF, ao julgar o RE nº 585.235/MG, em acórdão proferido em sessão de 10/09/2008, reiterou entendimento anterior no sentido de reconhecer a inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998, e decidiu reconhecer a repercussão geral da matéria, nos seguintes termos:

O Tribunal, por unanimidade, resolveu questão de ordem no sentido de reconhecer a repercussão geral da questão constitucional, reafirmar a jurisprudência do Tribunal acerca da inconstitucionalidade do § 1º do artigo 3º da Lei 9.718/98 e negar provimento ao recurso da Fazenda Nacional, tudo nos termos do voto do Relator. Vencido, parcialmente, o Senhor Ministro Marco Aurélio, que entendia ser necessária a inclusão do processo em pauta. Em seguida, o Tribunal, por maioria, aprovou proposta do Relator para edição de súmula vinculante sobre o tema, e cujo teor será deliberado nas próximas sessões, vencido o Senhor Ministro Marco Aurélio, que reconhecia a necessidade de encaminhamento da proposta à Comissão de Jurisprudência. Votou o Presidente, Ministro Gilmar Mendes. Ausentes, justificadamente, o Senhor Ministro Celso de Mello, a Senhora Ministra Ellen Gracie e, neste julgamento, o Senhor Ministro Joaquim Barbosa. Plenário, 10.09.2008.

Tendo em vista os efeitos dessas decisões, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - PGFN editou o Parecer PGFN/CRJ/Nº 492, de 23/03/2010, prevendo a não apresentação de recurso, ordinário e extraordinário, contra decisões judiciais desfavoráveis à Fazenda Nacional nos casos em que os precedentes judiciais forem oriundos de julgados nos moldes dos artigos 543-B (repercussão geral) e 543-C (repetitivos) do CPC.

A PGFN editou também a Portaria PGFN nº 294, de 2010, na qual elaborou uma lista de temas julgados pelo STF, sob a forma do art. 543-B do CPC, e que não mais serão objeto de contestação/recurso pela PGFN, dentre as quais se encontra o tema objeto do RE nº 585.235/MG, que considerou inconstitucional o alargamento da base de cálculo do PIS e da Cofins, promovido pelo art. 3º, § 1º, da Lei nº 9.718, de 1998.

Por fim, ressalta-se que em harmonia com o entendimento no âmbito do Poder Judiciário, foi editada a Lei nº 11.941, de 27/05/2009, revogando expressamente o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998:

"Art. 79. Ficam revogados:

(...)

XII - o §1º do art.3º da Lei nº 9.718, de 27 de novembro de 1998;

(...)"

Ocorre que nos valores lançados para a Cofins cumulativa (março, setembro- dezembro de 2005), não são encontradas receitas além das previstas no caput do art. 3º da Lei nº 9.718, de 1998, ou seja, faturamento mensal, assim entendido a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviços de qualquer natureza.

Esta conclusão é obtida, mediante a análise dos demonstrativos de apuração, apresentados pelo sujeito passivo (fls. 26-36), nos quais consta que a receita a ser tributada pela Cofins cumulativa é decorrente exclusivamente da venda de álcool para fins carburantes. Ou seja, não há o cômputo de quaisquer outras receitas na base de cálculo da Cofins cumulativa, que pudesse ensejar a discussão acerca da inconstitucionalidade alegada. Esta constatação é também obtida mediante análise das informações do DICON (Demonstrativo de Apuração de Contribuições Sociais), acostadas ao presente processo às fls 114-155.

Para se confirmar a constatação acima, demonstrem-se, exemplificativamente, os dados para o período de apuração março de 2005:

| DESCRIÇÃO                                     |
|-----------------------------------------------|
| VENDA ALCOOL FINS CARBURANTES                 |
| ALÍQUOTA                                      |
| COFINS CUMULATIVA A PAGAR                     |
|                                               |
| VALOR CONTABILIZADO CONTA COFINS A RECOLHER ( |
|                                               |
| VENDA MERCADORIAS - DICON                     |
| COFINS APURADA - CUMULATIVA - DICON           |

Resta demonstrado acima que o enquadramento legal utilizado no Auto de Infração, para justificar a exigência da Cofins cumulativa é regular, pois deriva do caput do artigo 3º da Lei nº 9.718, de 1998.

(...)

O impugnante também se opõe quanto à aplicação da alíquota de 3% prevista no art. 8º da Lei nº 9.718, de 1998, porque ela não pode incidir sobre base de cálculo de exação (art. 3º, § 1º) considerado inconstitucional pelo STF. Esta assertiva encontra-se prejudicada em face da demonstrada regularidade da autuação, inclusive quanto ao enquadramento utilizado, haja vista que as receitas que integram a base de cálculo da Cofins cumulativa são decorrentes da venda de mercadorias, de forma que o dispositivo invocado (art. 3º, § 1º), apesar de constar no enquadramento legal da exigência, não é utilizado para justificar o lançamento.

Além disso, o STF tem orientação firmada reconhecendo a constitucionalidade do art. 8º da Lei 9.718/1998, que implicou o aumento da alíquota da Cofins de 2% para 3%, conforme se pode verificar nos seguintes Acórdãos (RE 509825, RE 336318, RE 378877, RE 507263, RE 488777 e RE 527.602), o que torna vazia a justificativa apresentada.

Sendo assim não procede as alegações do Recorrente.

- Da indevida inclusão do ICMS na base de cálculo da COFINS.

Adoto as razões de decidir do i. Conselheiro Walker Araujo, no Acórdão de Recurso Voluntário nº 3302-006.898, de 25 de abril de 2019.

A respeito da inclusão ou não do ICMS na base de cálculo da contribuição para o PIS/Pasep e da COFINS, é de conhecimento notório que o Plenário do Supremo Tribunal Federal no RE 574.706, com repercussão geral reconhecida, decidiu que o ICMS não integra a base de cálculo das famigeradas contribuições.

Contra a decisão proferida no RE 574.706, a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional opôs embargos declaratórios da decisão, pleiteando a modulação temporal dos seus efeitos e realizou outros questionamentos, em especial, se o valor a ser excluído é somente aquele relacionado ao arrecadado a título de ICMS e/ou se o valor a ser excluído da base de cálculo abrange, além do arrecadado, aquele destacado em Notas Fiscais de Saída, sendo que referidos questionamentos aguardam sua análise e julgamento pelo Supremo Tribunal Federal.

Entretanto, em que se pese inexistir trânsito em julgado da decisão proferida pela Suprema Corte, entendo que se tornou definitiva a matéria quanto ao direito do contribuinte ao menos de excluir da base de cálculo do PIS/COFINS a parcela do ICMS pago ou a recolher, restando àquela Corte apenas decidir se o direito de exclusão será concedido em maior extensão, abrangendo, além do arrecadado, aquele destacado em Notas Fiscais de Saída.

A respeito do direito do contribuinte excluir da base de cálculo do PIS/COFINS a parcela do ICMS pago ou a recolher, matéria está incontroversa no RE 574.706, temos a Solução de Consulta Interna nº 13 - Cosit, de 18 de outubro de 2018, emitida nos seguintes termos:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O PIS/PASEP

EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CALCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de calculo da Contribuição para o PIS/Pasep, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

**o montante a ser excluído da base de calculo mensal da contribuição e o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário no 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;**

considerando que na determinação da Contribuição para o PIS/Pasep do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de calculo mensal da contribuição;

a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de calculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

d) para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos a apuração do referido imposto; e

e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei no 9.715, de 1998, art. 2º; Lei no 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei no 10.637, de 2002, arts. 1º, 2º e 8º; Decreto no 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.252, de 2012; Convenio ICMS no 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS no 9, de 2008; Protocolo ICMS no 77, de 2008.

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

#### EXCLUSÃO DO ICMS DA BASE DE CÁLCULO DA CONTRIBUIÇÃO.

Para fins de cumprimento das decisões judiciais transitadas em julgado que versem sobre a exclusão do ICMS da base de cálculo da Cofins, no regime cumulativo ou não cumulativo de apuração, devem ser observados os seguintes procedimentos:

**o montante a ser excluído da base de cálculo mensal da contribuição e o valor mensal do ICMS a recolher, conforme o entendimento majoritário firmado no julgamento do Recurso Extraordinário no 574.706/PR, pelo Supremo Tribunal Federal;**

considerando que na determinação da Cofins do período a pessoa jurídica apura e escritura de forma segregada cada base de cálculo mensal, conforme o Código de Situação tributária (CST) previsto na legislação da contribuição, faz-se necessário que seja segregado o montante mensal do ICMS a recolher, para fins de se identificar a parcela do ICMS a se excluir em cada uma das bases de cálculo mensal da contribuição;

a referida segregação do ICMS mensal a recolher, para fins de exclusão do valor proporcional do ICMS, em cada uma das bases de cálculo da contribuição, será determinada com base na relação percentual existente entre a receita bruta referente a cada um dos tratamentos tributários (CST) da contribuição e a receita bruta total, auferidas em cada mês;

para fins de proceder ao levantamento dos valores de ICMS a recolher, apurados e escriturados pela pessoa jurídica, devem-se preferencialmente considerar os valores escriturados por esta, na escrituração fiscal digital do ICMS e do IPI (EFD-ICMS/IPI), transmitida mensalmente por cada um dos seus estabelecimentos, sujeitos a apuração do referido imposto; e

e) no caso de a pessoa jurídica estar dispensada da escrituração do ICMS, na EFD-ICMS/IPI, em algum(uns) do(s) período(s) abrangidos pela decisão judicial com trânsito em julgado, poderá ela alternativamente comprovar os valores do ICMS a recolher, mês a mês, com base nas guias de recolhimento do referido imposto, atestando o seu recolhimento, ou em outros meios de demonstração dos valores de ICMS a recolher, definidos pelas Unidades da Federação com jurisdição em cada um dos seus estabelecimentos.

Dispositivos Legais: Lei no 9.718, de 1998, arts. 2º e 3º; Lei no 10.833, de 2003, arts. 1º, 2º e 10; Decreto no 6.022, de 2007; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.009, de 2009; Instrução Normativa Secretaria da Receita Federal do Brasil no 1.252, de 2012; Convenio ICMS no 143, de 2006; Ato COTEPE/ICMS no 9, de 2008; Protocolo ICMS no 77, de 2008.

Neste cenário, entendo que o montante a ser excluído da(s) base(s) de cálculo da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins é o valor mensal do ICMS a recolher.

- Da inadequação da multa de ofício de 75%;

O litigante investe contra a aplicação da multa qualificada de 75%, que diz ser confiscatória e injustificada. O dispositivo aplicado, conforme indicado no auto de infração, foi o inciso I do art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996, que, expressa e objetivamente, prevê:

Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas: (**Vide MEDIDA PROVISÓRIA Nº 351 - DE 22 DE JANEIRO DE 2007 - DOU DE 22/1/2007 - Edição extra**) Alterada pela **LEI Nº 11.488 - DE 15 DE JUNHO DE 2007 - DOU DE 15/5/2007 - Edição extra**

I - de 75% (setenta e cinco por cento) sobre a totalidade ou diferença de imposto ou contribuição nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata;

(...)” (Grifou-se.)

A multa de ofício calculada sobre o valor do imposto cuja falta de recolhimento se apurou, está em consonância com a legislação de regência, sendo o percentual 75 % o legalmente previsto para a situação descrita no Termo de Verificação Fiscal, não se podendo, em âmbito administrativo, reduzi-lo ou alterá-lo por critérios meramente subjetivos, contrários ao princípio da legalidade.

Considerações sobre a graduação da penalidade, no caso, não se encontram sob a discricionariedade da autoridade administrativa, uma vez definida objetivamente pela lei, não dando margem a conjecturas atinentes à ocorrência de efeito confiscatório ou de ofensa ao princípio da capacidade contributiva. Nesse sentido, qualquer pedido ou alegação que ultrapasse a análise de conformidade do ato administrativo de lançamento com as normas legais vigentes, em franca ofensa à vinculação a que se encontra submetida a instância administrativa (art. 142, parágrafo único, do CTN), como a contraposição a princípios constitucionais, somente podem ser reconhecidos pela via competente, o Poder Judiciário.

Desse modo, deve-se considerar correta a aplicação da multa de lançamento de ofício ao percentual de 75%, definido em lei, sobre os valores do imposto não recolhido, rejeitando-se a contestação de que não haveria previsão legal para tanto

- Princípios do não confisco, proporcionalidade e razoabilidade.

Tendo em vista que a vedação ao confisco tem seio em norma constitucional, a matéria não pode ser conhecida em função da Súmula CARF 02:

Súmula CARF nº 2: O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.

- Pedido de perícia.

Quanto à solicitação de perícia, o artigo 36 do Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim explicita:

Art. 36. A impugnação mencionará as diligências ou perícias que o sujeito passivo pretenda sejam efetuadas, expostos os motivos que as justifiquem, com a formulação de quesitos referentes aos exames desejados, e, no caso de perícia, o nome, o endereço e a qualificação profissional de seu perito deverão constar da impugnação (**Decreto no 70.235, de 1972, art. 16, inciso IV**, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1o).

§ 1º Deferido o pedido de perícia, ou determinada de ofício sua realização, a autoridade designará servidor para, como perito da União, a ela proceder, e intimará o perito do sujeito passivo a realizar o exame requerido, cabendo a ambos apresentar os respectivos laudos em prazo que será fixado segundo o grau de complexidade dos trabalhos a serem executados (Decreto no 70.235, de 1972, art. 18, com a redação dada pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 2º Indeferido o pedido de diligência ou de perícia, por terem sido consideradas prescindíveis ou impraticáveis, deverá o indeferimento, devidamente fundamentado, constar da decisão (Decreto no 70.235, de 1972, arts. 18 e 28, com as redações dadas pela Lei no 8.748, de 1993, art. 1º).

§ 3º Determinada, de ofício ou a pedido do impugnante, diligência ou perícia, é vedado à autoridade incumbida de sua realização escusar-se de cumpri-las.

A Lei 9.874 que se aplica subsidiariamente ao Decreto nº 7.574, de 29/09/2011, assim dispõe:

Art. 38. O interessado poderá, na fase instrutória e antes da tomada da decisão, juntar documentos e pareceres, requerer diligências e perícias, bem como aduzir alegações referentes à matéria objeto do processo.

§ 1º Os elementos probatórios deverão ser considerados na motivação do relatório e da decisão.

§ 2º Somente poderão ser recusadas, mediante decisão fundamentada, as provas propostas pelos interessados quando sejam ilícitas, impertinentes, desnecessárias ou protelatórias.

A relevância do fato é caracterizada por haver correspondência entre este e a situação enfocada no processo, bem como por seu reconhecimento desencadear efeitos jurídicos peculiares. A pertinência, por sua vez, diz respeito ao relacionamento entre o fato e a lide instalada.

O mesmo se pode dizer da concludentia, entendida como a possibilidade de conduzir o julgador à conclusão acerca dos fatos ocorridos no processo. Fato concludente, nessa concepção, não significa o enunciado que, por si só, seja suficiente para formar a convicção do julgador, mas todo fato que, ao lado de outros, possa atuar como argumento para a procedência ou improcedência da demanda, em nada se distinguindo do chamado fato *pertinente*.

Considerado fato inconcludente aquele que leva ao convencimento da ocorrência ou inoccorrência de situações não envolvidas na discussão processual (fato impertinente), sua prova seria totalmente inócua. Nesse ponto, nota-se o intrínseco relacionamento entre os requisitos do fato susceptível de ser objeto de prova e a função que a prova assume no sistema jurídico: sendo destinada ao convencimento do julgador, só tem cabimento a realização de enunciação probatória relativa a fatos que possam levar a essa persuasão.

Não foi apresentado qualquer fato, motivo ou justificativa relevante que propiciasse a realização da perícia, a luz do que já foi exposto, mesmo porque toda perícia tem por objetivo auxiliar o julgador na formação de sua melhor convicção racional e na busca da verdade material, ação que já se processou.

Sendo assim, dou provimento ao recurso do contribuinte em parte para excluir da base de cálculo da Contribuição do PIS/Pasep e da Cofins o valor mensal do ICMS a recolher.

É como voto.

Jorge Lima Abud - Relator.

Fl. 16 do Acórdão n.º 3302-007.284 - 3ª Sejul/3ª Câmara/2ª Turma Ordinária  
Processo nº 14751.002101/2008-01