



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

Processo nº 15375.005027/2009-54
Recurso nº Especial do Procurador
Acórdão nº 9202-005.726 – 2ª Turma
Sessão de 30 de agosto de 2017
Matéria OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - RETROATIVIDADE BENIGNA
Recorrente FAZENDA NACIONAL
Interessado COOPERATIVA DOS PRODUTORES RURAIS DE ABAETÉ E REGIÃO LTDA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/1999 a 30/04/2005

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AUTO DE INFRAÇÃO. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. OMISSÃO EM GFIP. APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI Nº 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP 449/2008, CONVETIDA NA LEI Nº 11.941/2009. PORTARIA PGFN/RFB Nº 14 DE 04 DE DEZEMBRO DE 2009.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, antes de tudo, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto que sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta.

O cálculo da penalidade deve ser efetuado em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, se mais benéfico para o sujeito passivo.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento.

(assinado digitalmente)

Luiz Eduardo de Oliveira Santos - Presidente em Exercício

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira – Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Luiz Eduardo de Oliveira Santos (Presidente em Exercício), Maria Helena Cotta Cardozo, Patricia da Silva, Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira, Ana Paula Fernandes, Heitor de Souza Lima Junior, João Victor Ribeiro Aldinucci (suplente convocado) e Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri.

Relatório

Trata-se de AIOA, DEBCAD: 35.758.382-5, Código de Fundamentação Legal nº 68, lavrado contra o contribuinte identificado acima em decorrência do descumprimento de obrigação acessória prevista no inciso IV do art. 32 da Lei de Custeio da Seguridade Social, conforme descrito no Relatório Fiscal do Auto de Infração a fls. 26/27, e anexo a fls. 39/237.

De acordo com o Relatório Fiscal a fl. 13, o presente Auto de Infração foi lavrado em decorrência de infringência ao art. 32, IV e §5º da Lei nº 8212/91 c/c o artigo 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em razão de ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período de 01/1999 a 04/2005.

CFL 68

Apresentar a empresa GFIP/GRFP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural) – Art. 284, II na redação do Dec.4.729, de 09/06/2003.

A multa aplicada corresponde a 100% do valor da contribuição devida e não declarada, calculada por competência, respeitado o limite mensal conforme o número de segurados da empresa, de acordo com o Relatório Fiscal de Aplicação da multa a fls. 28/37.

Relata a Autoridade Lançadora que a empresa foi autuada por ter apresentado GFIP com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias dos segurados empregados, segurados contribuintes individuais pessoas físicas transportadores autônomos, retiradas *pro labore* dos diretores, comercialização de produtos rurais (leite) e reclamatórias trabalhistas, conforme descrito no Relatório Fiscal do Auto de Infração a fls. 26/27, e anexo a fls. 39/237.

A autuada apresentou impugnação, tendo a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belo Horizonte/MG julgado a autuação procedente, mantendo o crédito tributário em sua integralidade.

Apresentado Recurso Voluntário pela autuada, os autos foram encaminhados ao CARF para julgamento do mesmo.

Em sessão plenária de 21/11/2012, por unanimidade de votos, o julgamento do recurso foi convertido em diligência fiscal – *Resolução nº 2302-000.194*, com o seguinte fundamentação e mérito:

“ 3. DA FUNDAMENTAÇÃO E MÉRITO

Cumpre destacar, ab initio, que a obrigação principal correspondente aos mesmíssimos fatos geradores tratados neste Auto de Infração é objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD nº 35.758.3833, lavrada na mesma ação fiscal.

Com efeito, o Processo Administrativo Fiscal ora em apreciação não se encontra instruído com os elementos necessários aptos a indicar, de forma inequívoca, se os fatos jurídicos apurados na NFLD nº 35.758.3833 configuram-se, efetivamente, como fatos geradores de contribuições previdenciárias. A ratificação integral de tal condição implica a procedência do presente Auto de Infração. Por outro canto, qualquer improcedência, mínima que seja, no conjunto de fatos geradores apurados naquela Notificação Fiscal importará alterações nos valores da multa aplicada nesta autuação.

Sendo certo que o Sujeito Passivo, ora recorrente, ofereceu impugnação à NFLD acima referida e estando o Processo Administrativo Fiscal correspondente ainda pendente de julgamento no âmbito da Administração Tributária, como medida de reconhecida prudência, almejando esquivarmos de decisões contraditórias, pugnamos pela conversão do julgamento do mérito em diligência fiscal, sobrestando o trâmite do presente feito até que se substancie o Trânsito em Julgado da decisão relativa à NFLD nº 35.758.383-3.

A diligência deve ser concluída com a juntada aos presentes autos de cópia da decisão definitiva proferida no PAF em que se debate o mérito do lançamento aviado na NFLD nº 35.758.3833.

Na sequência, antes de os autos retornarem a esta Corte Administrativa, deve ser promovida a ciência do resultado da Diligência Fiscal ao Sujeito Passivo, para que este, desejando, possa se manifestar nos autos do processo, no prazo normativo.”

Em 06/05/2014, foi encaminhada ao CARF, como retorno de diligência, documentação às fls. 633/667, contendo um Despacho da SACAT/DRF/DIV – tratando de revisão de ofício da NFLD 35.758.383-3; uma Decisão Administrativa da Procuradoria-Seccional da Fazenda em Sete Lagoas – determinando a reativação da inscrição em dívida ativa o DEBCAD 35.758.383-3; e a ciência dada ao contribuinte das Resoluções 2302-000.194 (PAF 15375.005027/2009-54) e 2302-000.233 (PAF 15375.005029/2009-43).

Assim, em sessão plenária de 09/10/2014, por unanimidade de votos, o julgamento do recurso foi, novamente, convertido em diligência fiscal – *Resolução nº 2302-000.339*, com o seguinte fundamentação e mérito:

“3. DA FUNDAMENTAÇÃO E MÉRITO

Cumprе destacar, inicialmente, que a obrigação principal correspondente aos mesmíssimos fatos geradores tratados neste Auto de Infração é objeto da Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD nº 35.758.3833, lavrada na mesma ação fiscal, objeto do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.000194/201063.

Em virtude da flagrante relação de prejudicialidade existente entre os fundamentos de fato e de direitos inerentes ao vertente Auto de Infração de Obrigação Acessória e a Notificação Fiscal de Lançamento de Débito NFLD nº 35.758.3833, lavrada na mesma ação fiscal, como medida de reconhecida prudência, e almejando evitar a prolação de decisões conflitantes, houve-se o julgamento do presente feito convertido em diligência fiscal, nos termos da Resolução nº 2302-000.194 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 21 de novembro de 2012, a fls. 616/618, até que se consumasse o Trânsito em Julgado da decisão administrativa relativa à NFLD nº 35.758.3833.

A Resolução nº 2302-000.194 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 21 de novembro de 2012, foi clara e expressa ao determinar que:

“A diligência deve ser concluída com a juntada aos presentes autos de cópia da decisão definitiva proferida no PAF em que se debate o mérito do lançamento aviado na NFLD nº 35.758.3833”.

A DILIGÊNCIA FISCAL NÃO FOI CUMPRIDA !!!

Os autos retornaram a este Colegiado sem que fosse juntada aos presentes autos a cópia da decisão definitiva proferida no PAF nº 10665.000194/2010-63, em que se debate o mérito do lançamento aviado na NFLD nº 35.758.383-3, sendo negligenciada a determinação expressa comandada pela diligência fiscal contida na Resolução nº 2302-000.194 – 3ª Câmara/2ª Turma Ordinária, de 21 de novembro de 2012, a fls. 616/618.

Não supre a Decisão Administrativa definitiva referente à NFLD nº 35.758.3833 o Despacho SACAT/DRF/DIV, a fls. 633/667, uma vez que este não informa quais foram efetivamente os fatos geradores mantidos no lançamento objeto da NFLD acima citada.

Por tais razões, pugnamos pela conversão do julgamento em nova diligência fiscal para que a Secretaria da Receita Federal do Brasil, sem desídia, CUMPRA EFETIVAMENTE as determinações aviadas na Resolução nº 2302-000.194, de 21 de novembro de 2012, mediante a juntada aos presentes autos de cópia da decisão definitiva referente ao lançamento veiculado por intermédio da NFLD nº 35.758.383-3, proferida no PAF nº 10665.000194/2010-63.

Além disso, conforme comandado na Resolução acima mencionada, antes de os autos retornarem a este Colegiado, deve ser promovida a ciência do Contribuinte a respeito do conteúdo e resultado da diligência fiscal ora requestada, sendo-lhe concedido o prazo normativo para que, desejando, possa se manifestar nos autos do processo.”

*Em 03/02/2015, cumprida a diligência fiscal com a juntada aos autos de documentação, fls. 680/1.173 e ciência ao contribuinte – que não se manifestou -, os autos retornaram ao CARF para julgamento do recurso voluntário, restando o acórdão **2401-004.078**, da 1ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção de Julgamento, de 15/02/2016, com o seguinte resultado: "ACORDAM os membros da 1ª TO/4ª CÂMARA/2ª SEJUL/CARF/MF/DF, por maioria de votos, em CONHECER do Recurso Voluntário para, no mérito, DAR-LHE PARCIAL PROVIMENTO, para: i) reconhecer a decadência das obrigações tributárias*

decorrentes dos fatos geradores ocorridos até a competência novembro/1999, em razão da decadência, nos termos do art. 173, I, do CTN; ii) que o valor da penalidade pecuniária a ser aplicada seja recalculado, tomando-se em consideração os eventuais efeitos irradiados da reapropriação das GPS cod. 2607, conforme Decisão proferida no julgamento da NFLD nº 35.758.383-3, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.000194/2010-63, assim como as disposições inscritas no art. 32-A, inciso I e §3º, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos os Conselheiros ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA e CLEBERSON ALEX FRIESS, que negavam provimento ao Recurso Voluntário por entenderem correto o critério de aplicação da multa estipulado na Portaria PGRF/RFB 14/2009.” O acórdão encontra-se assim ementado:

ASSUNTO: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS

Período de apuração: 11/07/2005

AUTO DE INFRAÇÃO. CFL 68. ART. 32, IV, DA LEI Nº 8212/91.

Constitui infração às disposições inscritas no inciso IV do art. 32 da Lei nº 8212/91 a entrega de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, seja em relação às bases de cálculo, seja em relação às informações que alterem o valor das contribuições, ou do valor que seria devido se não houvesse isenção (Entidade Beneficente) ou substituição (SIMPLES, Clube de Futebol, produção rural), sujeitando o infrator à multa prevista na legislação previdenciária.

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. AIOA. PRAZO DECADENCIAL. CINCO ANOS. ART. 173, I, DO CTN.

O Supremo Tribunal Federal, conforme entendimento exarado na Súmula Vinculante nº 8, no julgamento proferido em 12 de junho de 2008, reconheceu a inconstitucionalidade do art. 45 da Lei nº 8.212/91. Incidência do preceito inscrito no art. 173, I, do CTN.

Encontra-se extinta pela Decadência parte das obrigações tributárias apuradas pela Fiscalização.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS E PRINCIPAIS. INDEPENDÊNCIA.AUTONOMIA.

O simples fato da inobservância da obrigação acessória é condição bastante, suficiente e determinante para a conversão de sua natureza de obrigação acessória em principal, relativamente à penalidade pecuniária.

Nos termos da lei, ainda que não tenha ocorrido qualquer fato gerador de obrigação tributária principal, ou este, mesmo tendo ocorrido, já tenha sido adimplida a obrigação principal decorrente, tais fatos não são suficientes para afastar a

observância e/ou os efeitos das obrigações acessórias correlatas impostas pela legislação tributária.

MULTA DE MORA. PENALIDADE PECUNIÁRIA DECORRENTE DO DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. ABSORÇÃO. IMPOSSIBILIDADE.

A inflição de multa de mora decorrente do descumprimento de obrigação tributária principal aviada em lançamento de ofício não impede a lavratura, em uma mesma ação fiscal, de Autos de Infração de Obrigação Acessória, quantos que sejam, desde que estes tenham por fundamento infrações tributárias de obrigações acessórias de natureza distinta, com Códigos de Fundamentação Legal diversos.

CORESP. RELATÓRIO OBRIGATÓRIO DA NOTIFICAÇÃO FISCAL.

A “Relação de Co-Responsáveis CORESP” anexa ao auto de infração previdenciário lavrado unicamente em face da pessoa jurídica não atribui responsabilidade tributária às pessoas ali indicadas, nem comporta discussão no âmbito do contencioso administrativo fiscal federal, tendo finalidade meramente informativa. Súmula CARF nº 88.

AUTO DE INFRAÇÃO. GFIP. CFL 68. ART. 32-A DA LEI Nº 8212/91. RETROATIVIDADE BENIGNA.

As multas decorrentes de entrega de GFIP com incorreções ou omissões foram alteradas pela Medida Provisória nº 449/2008, a qual fez acrescentar o art. 32-A à Lei nº 8.212/91.

Incidência da retroatividade benigna encartada no art. 106, II, ‘c’ do CTN, sempre que a norma posterior cominar ao infrator penalidade menos severa que aquela prevista na lei vigente ao tempo da prática da infração autuada.

Recurso Voluntário Provido em Parte

O processo foi encaminhado para ciência da Fazenda Nacional em 24/03/2016 para cientificação em até 30 dias, nos termos da Portaria MF nº 527/2010. A Fazenda Nacional interpôs, tempestivamente, em 18/04/2016, o presente Recurso Especial. Em seu recurso visa a reforma do acórdão recorrido em relação ao cálculo da multa mais benéfica ao contribuinte - retroatividade benigna.

Ao Recurso Especial da Fazenda Nacional foi dado seguimento, conforme o Despacho s/nº, da 4ª Câmara, de 13/05/2016.

O recorrente, em suas alegações, requer seja dado total provimento ao presente recurso, para reformar o acórdão recorrido no ponto em que determinou a aplicação do art. 32-A, da Lei nº 8.212/91, em detrimento do art. 35-A, do mesmo diploma legal, para que seja esposada a tese de que a autoridade preparadora deve verificar, na execução do julgado, qual norma mais benéfica: se a soma das duas multas anteriores (art. 35, II, e 32, IV, da norma revogada) ou a do art. 35-A da MP nº 449/2008.

Cientificado do Acórdão nº 2401-004.078, do Recurso Especial da Fazenda Nacional e do Despacho de Admissibilidade admitindo o Resp da PGFN, em 08/06/2016, o contribuinte apresentou em 23/06/2016, portanto, tempestivamente, suas contrarrazões.

Em suas contrarrazões, o contribuinte diz que em uma análise mais detida do Recurso Especial da Fazenda Nacional, verifica-se que não há similitude fática entre os acórdãos recorrido e paradigma, pois nesse último discute-se a aplicação de multa por descumprimento cumulativo de obrigação principal e acessória, lavrado no mesmo auto de infração, onde é cabível a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212/91; enquanto que o presente caso gira, tão só, em torno do descumprimento da obrigação acessória, uma vez que a obrigação principal está em discussão na esfera judicial na Vara Única da Comarca de Abaeté, processo 002.06.011570-2 e que, portanto, não é objeto de discussão nesta esfera administrativa.

Cita trecho do acórdão recorrido em que justifica a não aplicação do art. 35-A da MP 449/2008 aos casos de descumprimento de obrigação acessória, como também o art. 44 da Lei nº 9.430/96; além de trazer várias jurisprudências que, quanto à aplicação do art. 106, II, “c” do CTN, em casos similares aos presentes autos, vem declinando o seu posicionamento, reconhecendo a aplicabilidade do art. 32-A da Lei nº 8.212/91.

É o relatório.

Voto

Conselheira Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira - Relatora.

Pressupostos De Admissibilidade

O Recurso Especial interposto pela Fazenda Nacional é tempestivo e atende aos demais pressupostos de admissibilidade, portanto deve ser conhecido, conforme Despacho de Exame de Admissibilidade de Recurso Especial, fls. 1222. Contudo, considerando a argumentação pela ausência de similitude fática, convém analisar um pouco melhor a questão.

Do conhecimento

O acórdão recorrido refere-se a Auto de Infração de Obrigação Acessória - AIOA lavrado em decorrência de infringência ao art. 32, IV e §5º da Lei nº 8212/91 c/c o artigo 225, IV, §4º do Regulamento da Previdência Social, aprovado pelo Decreto nº 3.048/99, em razão de ter a empresa apresentado GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias, no período de 01/1999 a 04/2005. Note-se que o próprio sujeito passivo descreve em sua impugnação o entendimento de que além do AIOA ora lavrado pela omissão de fatos geradores em GFIP, fora também autuado pela suposto não recolhimento de contribuições previdenciárias - obrigações principais, senão vejamos:

Na **NFLD nº 35.758.383-3** é exigido um suposto crédito tributário no valor de **R\$ 1.636.564,84** (um milhão, seiscentos e trinta e seis mil, quinhentos e sessenta e quatro reais, e oitenta e quatro centavos), referente a contribuições arrecadadas pelo INSS supostamente não recolhidas ou recolhidas a menor pela Impugnante no período de 01/1.994 a 04/2.005.

Foram lavrados, ademais, dois Autos de Infração.

No primeiro, **ora impugnado**, identificado como **AI nº 35.758.382-5**, é exigida multa no valor de **R\$ 373.569,24** (trezentos e setenta e três mil, quinhentos e sessenta e nove reais, e vinte e quatro centavos), sobre a fundamentação de que a Impugnante apresentou GFIP/GRFP com dados não

correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias no período de 01/1.999 a 03/2.005.

Ou seja, embora lavrados em processos distintos, o presente AIOA possui conexão direta com o de obrigação principal. Dessa forma, assim, decidiu o colegiado a quo sobre a aplicação da multa:

(...) que o valor da penalidade pecuniária a ser aplicada seja recalculado, tomando-se em consideração os eventuais efeitos irradiados da reapropriação das GPS cod. 2607, conforme Decisão proferida no julgamento da NFLD nº 35.758.3833, nos

autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.000194/201063, assim como as disposições inscritas no art. 32-A, inciso I e §3º, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos os Conselheiros ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA e CLEBERSON ALEX FRIESS, que negavam provimento ao Recurso Voluntário por entenderem correto o critério de aplicação da multa estipulado na Portaria PGRF/RFB 14/2009.

No caso, entenderam os julgadores pela aplicação da multa de forma diversa da tese pretendida pelo recorrente. NO caso, determinaram o recálculo da multa nos moldes do art. 32-A, multa introduzida pela MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, porém desconsiderando a correlação direta entre a obrigação principal e acessória, senão vejamos:

*Dessarte, o fato de a empresa ter sido acoimada, numa mesma ação fiscal, com multa de mora pelo descumprimento de obrigação tributária principal não impede que ela seja igualmente castigada, nos termos da lei, pelo descumprimento de uma ou mais obrigações tributárias acessórias, sem que tal multiplicidade de autuações represente **bis in idem**.*

Deuse, portanto, a lavratura de apenas um auto de infração para cada tipo de infração cometida pelo Recorrente, a saber:

a) A apresentação de GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de contribuições previdenciárias sujeitou o Recorrente à pena administrativa correspondente à multa de cem por cento do valor devido relativo à contribuição não declarada, limitada aos valores previstos no parágrafo quarto do art. 32 da Lei nº 8.212/91, conforme estatuído no §5º deste mesmo Dispositivo Legal, apurado mediante o Auto de Infração nº 35.758.3625 CFL 68.

b) A apresentação de GFIP com erro de preenchimento nos dados não relacionados aos fatos geradores de contribuições previdenciárias sujeitou o Recorrente à pena administrativa de cinco por cento do valor mínimo previsto no art. 92 da Lei de Custeio da Seguridade Social, por campo com informações inexatas, incompletas ou omissas, limitada aos valores previstos no parágrafo quarto do art. 32 da Lei nº 8.212/91, conforme estatuído no §5º deste mesmo Dispositivo Legal, apurado mediante o Auto de Infração nº 35.758.3841 CFL 69.

Não procede a alegação de “Limitação por competência do valor da multa”.

A limitação estatuída na lei é por cada multa, em cada competência.

Dessarte, ao ser aplicada a multa prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, o valor desta penalidade será limitada, em cada competência, aos valores previstos no §4º do mesmo dispositivo legal. Da mesma forma, ao ser aplicada a multa prevista no §6º do art. 32 da Lei nº 8.212/91, o valor desta penalidade será

limitada, também, em cada competência, aos valores previstos no §4º do aludido dispositivo legal.

Sendo a inflição da penalidade prevista no §5º do art. 32 da Lei nº 8.212/91 totalmente distinta, independente e autônoma em relação àquela prevista no §6º do citado artigo de lei, os limites de que tratam os §§ 5º e 6º acima mencionados incidem indistintamente no cálculo de cada uma das multas, eis que previstos taxativamente na memória de cálculo de cada infração estabelecida na lei.

Já no recurso especial da Procuradoria, busca-se a análise conjunta das multas aplicadas, sempre que existir AIOA - fundamentação 68, bem como AI de obrigações principais. Veja-se que no primeiro paradigma apresentado: (**Acórdão nº 9202-003.846 - Processo nº 10860.720741/2011-03**), foram lavrados AIOP e AIOA, constando na folha 96, o mesmo AIOA - AI 68. ora sob análise. A única diferença é que lá todos os autos constaram de um mesmo processo e no presente caso, a fiscalização formalizou o lançamento em processos distintos. identificamos situação similar tbm no **Acórdão nº 9202-003.848 (Processo nº 10510.721876/2011-58)**, onde apenas ocorreu a formalização em um mesmo processo de várias autos de infração de obrigação acessória e principal, conforme podemos identificar às fls. 74, onde encontra-se descrito o AI 68.

Dessa forma, ao contrário do argumentado pelo sujeito passivo, o recurso da procuradoria visa demonstrar que o acórdão recorrido aplicou a tese da retroatividade de forma isolada, sem considerar a natureza da multa aplicada, determinando o cálculo de acordo com a nova sistemática do art. 35 enquanto os acórdãos paradigmas entendem pela aplicação da tese a retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. Ou seja, segundo a tese prevista na Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 não há como aplicar as teses isoladamente, como proposto no acórdão recorrido, mas sua análise, para apuração da norma mais benéfica, presume o somatório das multas decorrentes de obrigação principal e acessória (pela não informação em GFIP) em confronto com o novo dispositivo do art. 35_A.

Dessa forma, entendo que existe similitude fática e conseqüentemente interpretações distintas, o que enseja o cumprimento dos pressupostos para conhecimento o Resp.

Do mérito

Aplicação da multa - retroatividade benigna

Primeiramente, convém lembrar que o recurso especial ora sob análise é de autoria da Fazenda Nacional, o que impede a este colegiado, sejam apreciadas questões de mérito trazidas pelo sujeito passivo em sede de contrarrazões que ultrapassem a matéria objeto do recurso.

Quanto ao questionamento sobre a multa aplicada, a qual deseja o recorrente ver reformado o acórdão recorrido, restabelecendo a multa lançada, entendo que razão assiste ao recorrente. Vejamos o *decisum* que determinou o recálculo da multa:

(...) ii) que o valor da penalidade pecuniária a ser aplicada seja recalculado, tomando-se em consideração os eventuais efeitos irradiados da reapropriação das GPS cod. 2607, conforme Decisão proferida no julgamento da NFLD nº 35.758.3833, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.000194/201063, assim como as disposições inscritas no

art. 32A, inciso I e §3º, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN. Vencidos os Conselheiros ANDRÉ LUÍS MÁRSICO LOMBARDI, CARLOS HENRIQUE DE OLIVEIRA e CLEBERSON ALEX FRIESS, que negavam provimento ao Recurso Voluntário por entenderem correto o critério de aplicação da multa estipulado na Portaria PGRF/RFB 14/2009. Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

Cinge-se a controvérsia às penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009, quando mais benéfica ao sujeito passivo.

A solução do litígio decorre do disposto no artigo 106, inciso II, alínea “a” do CTN, a seguir transcrito:

Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:

I - em qualquer caso, quando seja expressamente interpretativa, excluída a aplicação de penalidade à infração dos dispositivos interpretados;

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:

a) quando deixe de defini-lo como infração;

b) quando deixe de tratá-lo como contrário a qualquer exigência de ação ou omissão, desde que não tenha sido fraudulento e não tenha implicado em falta de pagamento de tributo;

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. (grifos acrescidos)

De início, cumpre registrar que a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF), de forma **unânime** pacificou o entendimento de que na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre dispositivos, percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Assim, a multa de mora prevista no art. 61 da Lei nº 9.430, de 1996, não é aplicável quando realizado o lançamento de ofício, conforme consta do Acórdão nº 9202-004.262 (Sessão de 23 de junho de 2016), cuja ementa transcreve-se:

AUTO DE INFRAÇÃO - OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - MULTA - APLICAÇÃO NOS LIMITES DA LEI 8.212/91 C/C LEI 11.941/08 - APLICAÇÃO DA MULTA MAIS FAVORÁVEL - RETROATIVIDADE BENIGNA NATUREZA DA MULTA APLICADA.

A multa nos casos em que há lançamento de obrigação principal lavrados após a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009,

mesmo que referente a fatos geradores anteriores a publicação da referida lei, é de ofício.

AUTO DE INFRAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E ACESSÓRIA - COMPARATIVO DE MULTAS - APLICAÇÃO DE PENALIDADE. RETROATIVIDADE BENIGNA.

Na aferição acerca da aplicabilidade da retroatividade benigna, não basta a verificação da denominação atribuída à penalidade, tampouco a simples comparação entre percentuais e limites. É necessário, basicamente, que as penalidades sopesadas tenham a mesma natureza material, portanto sejam aplicáveis ao mesmo tipo de conduta. Se as multas por descumprimento de obrigações acessória e principal foram exigidas em procedimentos de ofício, ainda que em separado, incabível a aplicação retroativa do art. 32-A, da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009, eis que esta última estabeleceu, em seu art. 35-A, penalidade única combinando as duas condutas.

A legislação vigente anteriormente à Medida Provisória nº 449, de 2008, determinava, para a situação em que ocorresse (a) recolhimento insuficiente do tributo e (b) falta de declaração da verba tributável em GFIP, a constituição do crédito tributário de ofício, acrescido das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, respectivamente. Posteriormente, foi determinada, para essa mesma situação (falta de pagamento e de declaração), apenas a aplicação do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, que faz remissão ao art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Portanto, para aplicação da retroatividade benigna, resta necessário comparar (a) o somatório das multas previstas nos arts. 35, II, e 32, § 5º, ambos da Lei nº 8.212, de 1991, e (b) a multa prevista no art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991.

A comparação de que trata o item anterior tem por fim a aplicação da retroatividade benigna prevista no art. 106 do CTN e, caso necessário, a retificação dos valores no sistema de cobrança, a fim de que, em cada competência, o valor da multa aplicada no AIOA somado com a multa aplicada na NFLD/AIOP não exceda o percentual de 75%.

Prosseguindo na análise do tema, também é entendimento pacífico deste Colegiado que na hipótese de lançamento apenas de obrigação principal, a retroatividade benigna será aplicada se, na liquidação do acórdão, a penalidade anterior à vigência da MP 449, de 2008, ultrapassar a multa do art. 35-A da Lei nº 8.212/91, correspondente aos 75% previstos no art. 44 da Lei nº 9.430/96. Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela MP 449 (convertida na Lei 11.941, de 2009), tenham sido aplicadas isoladamente - descumprimento de obrigação acessória sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal - deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, bem assim no caso de competências em que o lançamento da obrigação principal tenha sido atingida pela decadência. Neste sentido, transcreve-se excerto do voto unânime proferido no Acórdão nº 9202-004.499 (Sessão de 29 de setembro de 2016):

Até a edição da MP 449/2008, quando realizado um procedimento fiscal, em que se constatava a existência de débitos previdenciários, lavrava-se em relação ao montante da contribuição devida, notificação fiscal de lançamento de débito - NFLD. Caso constatado que, além do montante devido, descumprira o contribuinte obrigação acessória, ou seja, obrigação de fazer, como no caso de omissão em GFIP (que tem

correlação direta com o fato gerador), a empresa era autuada também por descumprimento de obrigação acessória.

Nessa época os dispositivos legais aplicáveis eram multa - art. 35 para a NFLD (24%, que sofria acréscimos dependendo da fase processual do débito) e art. 32 (100% da contribuição devida em caso de omissões de fatos geradores em GFIP) para o Auto de infração de obrigação acessória.

Contudo, a MP 449/2008, convertida na lei 11.941/2009, inseriu o art. 32-A, o qual dispõe o seguinte:

“Art. 32-A. O contribuinte que deixar de apresentar a declaração de que trata o inciso IV do caput do art. 32 desta Lei 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.”

Entretanto, a MP 449, Lei 11.941/2009, também acrescentou o art. 35-A que dispõe o seguinte,

“Art. 35-A. Nos casos de lançamento de ofício relativos às contribuições referidas no art. 35 desta Lei, aplica-se o disposto no art. 44 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996.”

O inciso I do art. 44 da Lei 9.430/96, por sua vez, dispõe o seguinte:

“Art. 44. Nos casos de lançamento de ofício, serão aplicadas as seguintes multas:

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 inexistente “

Com a alteração acima, em caso de atraso, cujo recolhimento não ocorrer de forma espontânea pelo contribuinte, levando ao lançamento de ofício, a multa a ser aplicada passa a ser a estabelecida no dispositivo acima citado, ou seja, em havendo lançamento da obrigação principal (a antiga NFLD), aplica-se multa de ofício no patamar de 75%. Essa conclusão leva-nos ao raciocínio que a natureza da multa, sempre que existe lançamento, refere-se a multa de ofício e não a multa de mora referida no antigo art. 35 da lei 8212/91.

Contudo, mesmo que consideremos que a natureza da multa é de "multa de ofício" não podemos isoladamente aplicar 75% para as Notificações Fiscais - NFLD ou Autos de Infração de Obrigação Principal - AIOP, pois estaríamos na verdade retroagindo para agravar a penalidade aplicada.

Por outro lado, com base nas alterações legislativas não mais caberia, nos patamares anteriormente existentes, aplicação de NFLD + AIOA (Auto de Infração de Obrigação Acessória) cumulativamente, pois em existindo lançamento de ofício a multa passa a ser exclusivamente de 75%.

Tendo identificado que a natureza da multa, sempre que há lançamento, é de multa de ofício, 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.

No presente caso, foi lavrado AIOA julgada, e alvo do presente recurso especial, prevaleceu o valor de multa aplicado nos moldes do art. 32-A.

No caso da ausência de informação em GFIP, conforme descrito no relatório a multa aplicada ocorreu nos termos do art. 32, inciso IV, § 5º, da Lei nº 8.212/1991 também revogado, o qual previa uma multa no valor de 100% (cem por cento) da contribuição não declarada, limitada aos limites previstos no § 4º do mesmo artigo.

Face essas considerações para efeitos da apuração da situação mais favorável, entendo que há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte:

- Norma anterior, pela soma da multa aplicada nos moldes do art. 35, inciso II com a multa prevista no art. 32, inciso IV, § 5º, observada a limitação imposta pelo § 4º do mesmo artigo, ou*
- Norma atual, pela aplicação da multa de setenta e cinco por cento sobre os valores não declarados, sem qualquer limitação, excluído o valor de multa mantido na notificação.*

Levando em consideração a legislação mais benéfica ao contribuinte, conforme dispõe o art. 106 do Código Tributário

Nacional (CTN), o órgão responsável pela execução do acórdão deve, quando do trânsito em julgado administrativo, efetuar o cálculo da multa, em cada competência, somando o valor da multa aplicada no AI de obrigação acessória com a multa aplicada na NFLD/AIOP, que não pode exceder o percentual de 75%, previsto no art. 44, I da Lei nº 9.430/1996. Da mesma forma, no lançamento apenas de obrigação principal o valor das multa de ofício não pode exceder 75%. No AI de obrigação acessória, isoladamente, o percentual não pode exceder as penalidades previstas no art. 32A da Lei nº 8.212, de 1991.

Observe-se que, no caso de competências em que a obrigação principal tenha sido atingida pela decadência (pela antecipação do pagamento nos termos do art. 150, § 4º, do CTN), subsiste a obrigação acessória, isoladamente, relativa às mesmas competências, não atingidas pela decadência posto que regidas pelo art. 173, I, do CTN, e que, portanto, deve ter sua penalidade limitada ao valor previsto no artigo 32-A da Lei nº 8.212, de 1991.

Cumpre ressaltar que o entendimento acima está em consonância com o que dispõe a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, alterada pela Instrução Normativa RFB nº 1.027 em 22/04/2010, e no mesmo diapasão do que estabelece a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, que contempla tanto os lançamentos de obrigação principal quanto de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente.

Neste passo, para os fatos geradores ocorridos até 03/12/2008, a autoridade responsável pela execução do acórdão, quando do trânsito em julgado administrativo, deverá observar a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009 - que se reporta à aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias nos lançamentos de obrigação principal e de obrigação acessória, em conjunto ou isoladamente, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009. De fato, as disposições da referida Portaria, a seguir transcritas, estão em consonância com a jurisprudência unânime desta 2ª Turma da CSRF sobre o tema:

Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009

Art. 1º A aplicação do disposto nos arts. 35 e 35-A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009, às prestações de parcelamento e aos demais débitos não pagos até 3 de dezembro de 2008, inscritos ou não em Dívida Ativa, cobrados por meio de processo ainda não definitivamente julgado, observará o disposto nesta Portaria.

Art. 2º No momento do pagamento ou do parcelamento do débito pelo contribuinte, o valor das multas aplicadas será analisado e os lançamentos, se necessário, serão retificados, para fins de aplicação da penalidade mais benéfica, nos termos da alínea “c” do inciso II do art. 106 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional (CTN).

§ 1º Caso não haja pagamento ou parcelamento do débito, a análise do valor das multas referidas no caput será realizada no momento do ajuizamento da execução fiscal pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN).

§ 2º A análise a que se refere o caput dar-se-á por competência.

§ 3º A aplicação da penalidade mais benéfica na forma deste artigo dar-se-á:

I - mediante requerimento do sujeito passivo, dirigido à autoridade administrativa competente, informando e comprovando que se subsume à mencionada hipótese; ou

II - de ofício, quando verificada pela autoridade administrativa a possibilidade de aplicação.

§ 4º Se o processo encontrar-se em trâmite no contencioso administrativo de primeira instância, a autoridade julgadora fará constar de sua decisão que a análise do valor das multas para verificação e aplicação daquela que for mais benéfica, se cabível, será realizada no momento do pagamento ou do parcelamento.

Art. 3º A análise da penalidade mais benéfica, a que se refere esta Portaria, será realizada pela comparação entre a soma dos valores das multas aplicadas nos lançamentos por descumprimento de obrigação principal, conforme o art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e de obrigações acessórias, conforme §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, e da multa de ofício calculada na forma do art. 35-A da Lei nº 8.212, de 1991, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 1º Caso as multas previstas nos §§ 4º e 5º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, tenham sido aplicadas isoladamente, sem a imposição de penalidade pecuniária pelo descumprimento de obrigação principal, deverão ser comparadas com as penalidades previstas no art. 32-A da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

§ 2º A comparação na forma do caput deverá ser efetuada em relação aos processos conexos, devendo ser considerados, inclusive, os débitos pagos, os parcelados, os não-impugnados, os inscritos em Dívida Ativa da União e os ajuizados após a publicação da Medida Provisória nº 449, de 3 de dezembro de 2008.

Art. 4º O valor das multas aplicadas, na forma do art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, em sua redação anterior à dada pela Lei nº 11.941, de 2009, sobre as contribuições devidas a terceiros, assim entendidas outras entidades e fundos, deverá ser comparado com o valor da multa de ofício previsto no art. 35-A daquela Lei, acrescido pela Lei nº 11.941, de 2009, e, caso resulte mais benéfico ao sujeito passivo, será reduzido àquele patamar.

Art. 5º Na hipótese de ter havido lançamento de ofício relativo a contribuições declaradas na Guia de Recolhimento do Fundo de

Garantia do Tempo de Serviço e Informações à Previdência Social (GFIP), a multa aplicada limitar-se-á àquela prevista no art. 35 da Lei nº 8.212, de 1991, com a redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009.

Em face ao exposto, dou provimento ao recurso para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009, considerando que o lançamento e o julgamento da impugnação foram realizados em período anterior a MP 449/08, convertida na Lei 11.941/2009.

Por fim, apenas para esclarecimento à Unidade Preparadora, o lançamento em questão não se refere a contribuição de 15% pela contratação de cooperativas de trabalho, o que foi alvo de declaração de inconstitucionalidade por parte do Supremo Tribunal Federal - STF analisando o recurso extraordinário (re) 595838, com repercussão geral reconhecida, mas sim a multa pela ausência de informações em GFIP sobre fatos geradores devidos pela cooperativa de trabalho em relação a contratações diretas, o que a coloca na situação de equiparada a "empresa". Senão vejamos termos do relatório fiscal:

- 3. INFRAÇÃO:** A empresa estava sob auditoria fiscal, sendo fiscalizado o período de 01/1995 a 04/2005 e foi autuada por, no curso desta ação fiscal, ter apresentado GFIP, com omissão de fatos geradores de contribuições previdenciárias dos segurados empregados, contribuintes individuais(pessoas físicas, transportadores autônomos, retirada pró-labore dos diretores), comercialização de produtos rurais (leite) e reclamações trabalhistas. Estão em anexo a este relatório fiscal as planilhas contendo a discriminação das diferenças não declaradas, conforme se segue:
- ANEXO I - estão relacionadas as diferenças entre os valores de remuneração dos segurados empregados constantes das folhas de pagamento e dos valores declarados em GFIP;
 - ANEXO II - estão relacionados os pagamentos efetuados a pessoas físicas que prestaram serviços à empresa e que não foram declarados em GFIP.
 - ANEXO III - estão relacionados os valores pagos a transportadores autônomos que prestaram serviços à empresa e que não foram declarados em GFIP.
 - ANEXO IV - estão relacionados os segurados empregados que receberam valores da empresa e que estavam contabilizados em contas de pagamentos de pessoas físicas. Estes valores não foram declarados em GFIP.
 - ANEXO V - estão relacionados os valores pagos aos diretores a título de pró-labore e que não foram declarados em GFIP.
 - ANEXO VI - estão relacionados os valores pagos a título de comercialização de produtos rurais (leite) e que não foram declarados em GFIP.
 - ANEXO VII - estão relacionados os funcionários que entraram com reclamação trabalhista contra a empresa, e que não foram declarados em GFIP.
 - ANEXO VIII - estão relacionados os erros de campos de GFIP que alteram o valor devido conforme alterações introduzidas

Porém, mostra-se igualmente relevante destacar que a multa ora lançada tem estreita ligação com o processo nº10665.000194/201063, DEBCAD nº 35.758.383-3, referente a obrigação principal, sendo que, assim como descrito na parte dispositiva, a multa deve ser recalculada observando os termos decididos na obrigação principal. Senão vejamos:

Outrossim, o valor da penalidade pecuniária a ser aplicada deve ser recalculado, tomando-se em consideração os eventuais efeitos irradiados da reapropriação das GPS cod. 2607, conforme Decisão proferida no julgamento da NFLD nº 35.758.3833, nos autos do Processo Administrativo Fiscal nº 10665.000194/201063, assim como as disposições inscritas no

art. 32A, inciso I e §3º, II, da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 11.941/2009, se e somente se o valor multa assim calculado se mostrar menos gravoso ao Recorrente, em atenção ao princípio da retroatividade benigna prevista no art. 106, II, 'c', do CTN.

Conclusão

Face o exposto, voto no sentido de CONHECER do recurso ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL, para, no mérito, DAR-LHE PROVIMENTO, para que a retroatividade benigna seja aplicada em conformidade com a Portaria PGFN/RFB nº 14 de 04 de dezembro de 2009.

É como voto.

(assinado digitalmente)

Elaine Cristina Monteiro e Silva Vieira