



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

Processo n° 15504.725353/2011-83
Recurso n° Especial do Procurador e do Contribuinte
Acórdão n° 9202-007.928 – 2ª Turma
Sessão de 17 de junho de 2019
Matéria CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA
Recorrentes FAZENDA NACIONAL
CIA DE FIACA O E TECIDOS CEDRO E CACHOEIRA

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/02/2006 a 31/12/2008

RECURSO ESPECIAL. FALTA DE INTERESSE RECURSAL. PARCELAMENTO. NÃO CONHECIMENTO.

Não se deve conhecer de recurso especial quando a discussão devolvida não implicar em qualquer utilidade para o recorrente.

Hipótese em que a tese recorrida encontra-se prejudicada em razão da manutenção do lançamento por outros fundamentos e ainda pelo fato do Contribuinte ter apresentado requerimento de desistência parcial do recurso em cumprimento às formalidades do Programa Especial de Regularização Tributária (PERT), instituído pela Medida Provisória n° 783/2017.

CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. DECADÊNCIA. DECISÃO DEFINITIVA DO STJ SOBRE A MATÉRIA. PAGAMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA ART. 150, §4ª DO CTN. SÚMULA CARF 99.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp n° 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte.

Hipótese em que, para contribuições previdenciárias, deve-se admitir como pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Reconhecida preliminar de decadência do crédito tributário constituído, desnecessário se torna a análise das demais matérias recursais.

APLICAÇÃO DE PENALIDADE. PRINCÍPIO DA RETROATIVIDADE BENIGNA. LEI N° 8.212/1991, COM A REDAÇÃO DADA PELA MP

449/2008, CONVERTIDA NA LEI Nº 11.941/2009. SÚMULA CARF nº 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial da Fazenda Nacional e, no mérito, em dar-lhe provimento para aplicação da Súmula CARF nº 119. Acordam, ainda, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente do Recurso Especial do Contribuinte, apenas quanto à decadência e à PLR que não se refere aos motoristas e, no mérito, na parte conhecida, por unanimidade de votos, em dar-lhe provimento para reconhecer a decadência até a competência 11/2006.

(assinado digitalmente)

Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em exercício

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri - Relatora

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mário Pereira de Pinho Filho, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Ana Paula Fernandes, Denny Medeiros da Silveira (suplente convocado), Ana Cecília Lustosa da Cruz, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo. Ausente, momentaneamente, a conselheira Patrícia da Silva.

Relatório

Contra o contribuinte foi lavrado auto de infração para a cobrança de créditos referente às contribuições devidas por terceiros e não recolhidas nos prazos legais durante o período de 01/2006 a 12/2008. A motivação do lançamento foi o pagamento de valores aos segurados empregados a título de participação nos lucros e resultados em desacordo com as regras da lei nº 10.101/00 e em razão da contratação de seguro de vida em grupo.

A mesma ação fiscal deu origem aos seguintes processos:

- 1) 15504-725.349/2011-15: referente ao AIOP nº 37.317.166- 8 (cota patronal).

- 2) 15504-725.353/2011-83: referente AIOP nº 37.334.856-8 / 37.317.167-6 (terceiros – processo ora julgado).
- 3) 15504-725.354/2011-28: referente AIOP nº 51.008.430-3 / 51.008.431-1 (PLR Administradores não empregados)
- 4) 15504-725357/2011-61: referente ao AIOA nº 51.008.432-0 (CFL – 78) e AIOA nº 51.008.433-8 (CFL – 30).

Nos termos do relatório fiscal de e-fls 33 e seguintes, as infrações foram assim caracterizadas:

2. O presente relatório é parte integrante do processo administrativo-fiscal COMPROT NO 15504-725.353/2011-83, que engloba os seguintes Autos-de-Infração relacionados a contribuições devidas pela empresa para Outras Entidades e Fundo (INCRA, SEBRAE e FNDE), no período de 01/2006 a 13/2008.

TIPO	DEBCAD	DESCRIÇÃO
AIOP	37.334.856-8	INCRA e SEBRAE (de 03/2006 a 12/2006, de 01/2008 a 12/2008) e FNDE (de 01/2008 a 12/2008)
AIOP	37.317.167-6	FNDE (de 03/2006 a 12/2006)

C) FATOS GERADORES DAS OBRIGAÇÕES PRINCIPAIS

6. Os Créditos Previdenciários descritos no presente relatório incluem diversos levantamentos que correspondem a diferenças entre as contribuições devidas e as efetivamente recolhidas encontradas nos fatos geradores a seguir identificados:

- *Pagamentos a empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00)*
- *Pagamentos a motoristas pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00);*
- *Contratação de Seguro de Vida em Grupo para empregados sem previsão em acordo ou convenção Coletiva de Trabalho.*

...

D1) PAGAMENTOS A EMPREGADOS PELA PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS OU RESULTADOS EM DESACORDO COM LEI ESPECÍFICA (LEI 10.101/00) - PERÍODO: DE 03/2006 A 07/2006 E 09/2006 – LEVANTAMENTOS PEI E PMI, FPAS: 507.

...

87. Do exposto, esta fiscalização concluiu, de forma inequívoca, que o Programa implementado pela auditada para a Participação dos empregados nos Lucros ou Resultados do exercício de 2005, paga em 2006, não seguiu rigorosamente o

preconizado na Lei 10.101/00 e tampouco o acordado com os sindicatos dos trabalhadores, em face do que se segue :

a. Ausência de acordo entre empresas e empregados previamente ao início do exercício findo o qual a empresa pretendeu dividir os lucros com os seus empregados;

b. Inexistência de controles relativos aos critérios de participação no Programa, controles esses determinados na cláusula 7.1 do acordo;

c. Inexistência de Comissão para Acompanhamento e Divulgação dos Resultados composta por representantes das empresas e representantes dos empregados, contrariando a determinação do acordo celebrado com os sindicatos dos trabalhadores;

d. Inexistência de regras claras e objetivas em relação às metas específicas citadas no acordo e sem que houvesse a negociação entre chefia e empregados para o estabelecimento dessas metas, negociação que foi determinada em Acordo;

e. Inexistência de mecanismos de aferição mensal dos resultados acordados, o que contraria o estabelecido no acordo celebrado e também o disposto no § 1º do art. 2º da Lei 10.101/00;

f. Falta de clareza dos Valores a Distribuir a título de Participação nos Lucros ou Resultados, principalmente, no caso das metas não serem 100% alcançadas;

g. Adoção de fórmula de cálculo não explicitada no acordo e privilégios aos gerentes com o uso do “múltiplo 3” sem que esse multiplicador tenha sido acordado claramente com os sindicatos dos trabalhadores.

...

D3) CONTRATAÇÃO DE SEGURO DE VIDA EM GRUPO PARA EMPREGADOS SEM PREVISÃO EM ACORDO OU CONVENÇÃO COLETIVA DE TRABALHO - PERÍODO: DE 01/2008 A 12/2008 – LEVANTAMENTOS SM, SM1, SM2, SV, SV1 E SV2, FPAS: 507.

...

124. Ocorre que a auditada NÃO fez constar o seguro de vida em grupo em seus Acordos Coletivos de Trabalho, vigentes em 2008, e celebrados com os Sindicatos dos Trabalhadores da Indústria de Fiação e Tecelagem de Belo Horizonte, de Sete lagoas e de Pirapora (doc. anexos).

125. Conclui-se que a empresa, ao deixar de prever em seus acordos ou convenções coletivas de trabalho o pagamento do prêmio de seguro de vida em grupo, contraria disposição legal, não atendendo o objetivo buscado pelo legislador na hipótese de exclusão estabelecida no inciso XXV, do § 9º do artigo 214 do Decreto 3.048/99.

Após o trâmite processual, a 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária, por meio do **acórdão nº 2301-003.255**, deu provimento parcial ao recurso voluntário para, afastando as

preliminares e demais discussões relativas à decadência, à representação fiscal para fins penais e à responsabilidade solidária, julgar improcedente a incidência da contribuição sobre os valores pagos a título de seguro de vida, determinando ainda que, até 11/2008, seja aplicada a multa prevista no Art. 61, da Lei nº 9.430/1996, se mais benéfica ao Contribuinte. O lançamento foi mantido em relação às verbas pagas a empregados, motoristas e gerentes a título de Participação nos Lucros e Resultados (PLR).

O acórdão recebeu a seguinte ementa:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/03/2006 a 31/12/2008

*DECADÊNCIA INOCORRÊNCIA LANÇAMENTO DE OFÍCIO
AUSÊNCIA DE ANTECIPAÇÃO DO TRIBUTO.*

Não havendo recolhimento antecipado da contribuição previdenciária devida incidente sobre a remuneração paga pela empresa aos segurados a seu serviço, aplica-se o prazo decadencial previsto no art. 173, do CTN, pois trata-se de lançamento de ofício.

Considera-se lançamento de ofício a contribuição incidente sobre pagamento de verbas que a empresa não considerou como sendo base de cálculo da contribuição previdenciária.

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS

Para ocorrer a isenção fiscal sobre os valores pagos aos trabalhadores a título de participação nos lucros ou resultados, a empresa deverá observar a legislação específica sobre a matéria.

Ao ocorrer o descumprimento da Lei 10.101/2000, as quantias creditadas pela empresa aos empregados passa a ter natureza de remuneração, sujeitas, portanto, à incidência da contribuição previdenciária.

O PRL pago em desacordo com o mencionado diploma legal integra o salário de contribuição.

*SEGURO DE VIDA EM GRUPO NÃO INCIDÊNCIA DE
CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA*

Não há incidência de contribuição previdenciária sobre os valores relativos ao seguro de vida em grupo, contratado pelo empregador em favor do grupo de empregados, sem que haja a individualização do montante que beneficia a cada um deles, conforme entendimento contido no Ato Declaratório nº 12/2011, da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional PGFN.

MULTA MORATÓRIA. PENALIDADE MAIS BENÉFICA.

O não pagamento de contribuição previdenciária constituía, antes do advento da Lei nº 11.941/2009, descumprimento de

obrigação tributária punida com a multa de mora do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Revogado o referido dispositivo e introduzida nova disciplina pela Lei 11.941/2009, devem ser comparadas as penalidades anteriormente prevista com a da novel legislação (art. 35 da Lei nº 8.212/1991 c/c o art. 61 da Lei nº 9.430/1996), de modo que esta seja aplicada retroativamente, caso seja mais benéfica ao contribuinte (art. 106, II, “c” do CTN).

Não há que se falar na aplicação do art. 35^A da Lei nº 8.212/1991 combinado com o art. 44, I da Lei nº 9.430/1996, já que estes disciplinam a multa de ofício, penalidade inexistente na sistemática anterior à edição da MP 449/2008, somente sendo possível a comparação com multas de mesma natureza. Assim, deverão ser cotejadas as penalidades da redação anterior e da atual do art. 35 da Lei nº 8.212/1991.

Contra decisão a Fazenda Nacional, citando como paradigmas os acórdãos 2401-002.453 e 2401-00120, interpôs Recurso Especial visando rediscutir o critério de aplicação do princípio da retroatividade benigna previsto no artigo 106, inciso II, alínea “c”, do CTN, em face das penalidades aplicadas às contribuições previdenciárias, previstas na Lei nº 8.212/1991, com as alterações promovidas pela MP 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/2009.

Intimado o contribuinte apresenta contrarrazões pugnando pela manutenção do julgado. Na mesma oportunidade, foi apresentado recurso especial contra parte da decisão que lhe foi desfavorável, ocasião onde foram suscitados os seguintes pontos:

- 1)** Decadência pela ocorrência de pagamento parcial, nos termos do art. 150, §4º do CTN (acórdãos paradigmas 9202-003.335 e 9202-003.323),
- 2)** Da desnecessidade de celebração do acordo com o Sindicato antes no início do exercício relativo à PLR, bastando que sua assinatura ocorra antes da data do pagamento (acórdão paradigma nº 9202-002.485 e 9202-002.484),
- 3)** Rol exemplificado dos requisitos previstos no art. 2º da Lei nº 10.101/00 como critérios para fixação das metas (acórdão paradigma 206-00.640 e 2401-003.117),
- 4)** Possibilidade de estabelecer a assiduidade como critério objetivo e claro (acórdão paradigma 2401-003.803), e
- 5)** Possibilidade de pagamento de PLR aos motorista em valor fixo, desde que ligado a critérios objetivos (acórdão paradigma 2301-002.859).

O recurso especial do contribuinte foi admitido parcialmente, tendo-se negado seguimento à discussão acerca da ‘possibilidade de pagamento de PLR aos motoristas em valor fixo, desde que ligado a critérios objetivos’ – quinta divergência.

Contrarrazões da Fazenda Nacional juntada às fls. 2.753/2.762. Inicialmente, defende a União o não conhecimento do recurso por ausência de similitude fática no que se refere à tese da decadência, já que o acórdão recorrido teria entendido pela ocorrência de apropriação indébita, ataindo a regra do art. 173, I do CTN. No que se refere à PLR defende que o recurso não tem interesse/utilidade, na medida em que não é suficiente para refutar todas

as infrações imputadas à recorrente, notadamente as imputações relativas ao descumprimento pela empresa dos termos fixados nos respectivos acordos.

Em tempo, o Contribuinte faz juntar ao processo petição de fls. 2.768/2.769 por meio da qual requer a desistência parcial do recurso no que se refere exclusivamente aos valores pagos a título de participação nos lucros aos motoristas (PPLR – Levantamento MO1 – PART MOTORISTAS 2008).

É o relatório.

Voto

Conselheira Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri – Relatora

Diante da relação de causa e efeito, inicio o julgamento pela apreciação do recurso interposto pelo Contribuinte.

Do recurso do contribuinte

Do conhecimento:

Conforme exposto e nos termos do despacho de admissibilidade, o recurso interposto pelo Contribuinte foi admitido em relação as seguintes matérias:

- 1)** Decadência pela ocorrência de pagamento parcial, nos termos do art. 150, §4º do CTN (acórdãos paradigmas 9202-003.335 e 9202-003.323),
- 2)** Da desnecessidade de celebração do acordo com o Sindicato antes no início do exercício relativo à PLR, bastando que sua assinatura ocorra antes da data do pagamento (acórdão paradigma nº 9202-002.485 e 9202-002.484),
- 3)** Rol exemplificado dos requisitos previstos no art. 2º da Lei nº 10.101/00 como critérios para fixação das metas (acórdão paradigma 206-00.640 e 2401-003.117),
- 4)** Possibilidade de estabelecer a assiduidade como critério objetivo e claro (acórdão paradigma 2401-003.803).

Antes de analisarmos o mérito, considerando as alegações da peça de contrarrazões apresentadas pela Fazenda Nacional, se faz necessário tecer comentários acerca do conhecimento do recurso.

Suscita a Fazenda Nacional haver impedimento para se conhecer do recurso no que tange a tese da decadência e ainda sobre o aspecto relacionado à possibilidade de adoção do critério da assiduidade como critério objetivo do plano.

No que tange a decadência, sustenta o contribuinte haver nos autos comprovação de pagamento parcial de contribuições previdenciárias, pagamento que atrairia a aplicação do art. 150, §4º do CTN, levando-se a declaração da decadência parcial do lançamento em relação às competências anteriores a novembro de 2006. Neste cenário estria totalmente extinto o Debcad nº 37.317.167-6 (FNDE – 03 a 07 e 09/2006) e parcialmente extinto o Debcad nº 37.334.856-8 (INCRA e SEBRAE – 03 a 07 e 09/2006).

Para sustentar a divergência o Contribuinte cita como paradigmas os acórdãos 9202-003.335 e 9202-003.323. Ambos os acórdãos trazem o entendimento de que para fins de contagem do prazo decadência do art. 150, §4º do CTN, “*caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se refira a autuação, mesmo que não tenha sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração*”.

Referido entendimento diverge daquele apresentado pelo acórdão recorrido, o qual reproduzindo a tese adotada pela Delegacia de Julgamento afastou a decadência sob a alegação de ser impossível existir pagamento sobre verba cuja incidência não era admitida pelo próprio Contribuinte:

Ainda em preliminar, reitera que ocorreu a decadência parcial do direito de lançar, por força do CTN, art. 150, §4º.

No entanto, conforme bem entenderam as autoridades julgadoras de primeira instância, o caso presente se refere a contribuição incidente sobre verba que a recorrente não considerava como base de cálculo da contribuição social, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo, caso em que se aplica o disposto no art. 173, do CTN, transcrito a seguir:

...

O AI foi consolidado em 28/11/2011, e sua cientificação ao sujeito passivo se deu em 30/11/2011.

Dessa forma, considerando o exposto acima, constata-se que não se operara a decadência do direito de constituição do crédito, pois, para as competências compreendidas entre 03/2006 a 12/2008, inicia-se a contagem do prazo em 01/01/2007, que é o primeiro dia do exercício seguinte àquele que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos termos do dispositivo legal transcrito acima.

Portanto, a partir da competência 03/2006, o Fisco se encontra ainda no direito de cobrar a contribuição devida lançada.

Ocorre que, para Fazenda Nacional o acórdão recorrido ainda estaria fundamentado na caracterização da ocorrência da prática do ilícito de apropriação indébita. Neste cenário estaríamos diante de divergência fática que impedida o cotejo analítico entre as decisões recorrida e paradigmas. Argumenta a União:

Ocorre que o acórdão recorrido, não obstante tenha sedimentado seu entendimento no sentido de que " o caso presente se refere a contribuição incidente sobre verba que a recorrente não considerava como base de cálculo da

contribuição social, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício, para o qual não houve adiantamento do tributo", suscetível de apreciação, também trouxe em suas razões alegação de que haveria apropriação indébita na hipótese dos autos.

Muito embora tal alegação seja passível de discussão, fato é que não foi objeto de Embargos de Declaração, constando como razões de decidir do colegiado e não mais sujeita a alterações por preclusão.

Nesse contexto, resta caracterizada a ausência de identidade fática das situações objeto de análise, uma vez que os acórdãos paradigmas não abordam hipótese de definição do termo inicial do prazo de decadência quando constatada apropriação indébita.

Entretanto, mesmo após uma leitura mais detida do inteiro teor do acórdão recorrido, da decisão da Delegacia de Julgamento, e dos termos do Relatório Fiscal, não é possível depreender qualquer linha argumentativa sobre este enfoque. Inexiste nos autos a caracterização ou imputação da ocorrência do tipo penal de apropriação indébita.

Temos uma discussão acerca da propriedade e necessidade da lavratura de auto de representação fiscal para fins penais, mas nem mesmo para este fim foi imputada a referida conduta de apropriação indébita. A representação fiscal para fins penais, nos termos do item 144 do Relatório Fiscal, se deu pela prática em tese do crime contra a Seguridade Social previsto no art. 1º, inciso I da Lei nº 8.137/90: omitir informação, ou prestar declaração falsa às autoridades fazendárias.

Assim, quanto a este ponto não merece reparo o despacho de admissibilidade.

Ainda defende a União o não conhecimento do recuso no que tange a **divergência relacionada a “possibilidade de adoção do critério da assiduidade como critério objetivo do plano”**. Segundo a recorrida, considerando que tal critério se aplica ao plano relativo ao pagamento de verbas aos motoristas (Levantamento MO1) e considerando o não seguimento da parte do recurso onde o contribuinte discutia a possibilidade de pagamento do PLR em valores fixos, teríamos uma decisão definitiva de mérito acerca da incidência da contribuição previdenciárias sobre tal verba, situação que afasta o interesse recursal na medida em que eventual procedência do recurso não alteraria o resultado final do julgamento.

E neste ponto, com razão a Fazenda Nacional.

Observamos que a discussão acerca da adoção do critério de assiduidade como impedimento para caracterização do plano de PLR é discussão presente apenas no plano de participação ofertado aos motoristas. Consta do relatório fiscal, itens 97 a 106, que referido plano tinha como parâmetros o pagamento de valor fixo aos segurados pagos de forma proporcional aos dias trabalhados.

Para este lançamento o acórdão recorrido, de fato, desconsiderou o plano sob os dois enfoques: parcela fixa e assiduidade. Como o recurso do contribuinte não foi conhecido no que tange a divergência acerca da possibilidade de classificação de parcelas fixas como critério objeto, já se tem uma decisão transitada em julgado em relação a esta rubrica.

Acrescenta-se a argumentação acima o fato de, ultrapassados os prazos para recurso e realizadas os respectivos despachos de admissibilidade, o Contribuinte ter apresentado, em 20 de setembro de 2017, petição de fls. 2.768/2.769 por meio do qual comunica a inclusão de parte do débito ora discutido no Programa Especial de Regularização Tributária (PERT) instituído pela Medida Provisória nº 783/2017.

Consta da referida petição renúncia expressa, exatamente, acerca da discussão da incidência da contribuição previdenciária sobre os valores pagos aos motoristas a título de participação nos lucros e resultados.

Neste cenário, seja pela ausência de interesse recursal seja pela renúncia do contribuinte, deixo de conhecer do recurso no que tange a “possibilidade de estabelecer a assiduidade como critério objetivo e claro”.

Do mérito:

Ultrapassado o conhecimento, passamos ao mérito das discussões devolvidas a este Colegiado.

1) Decadência

No que tange ao reconhecimento da decadência, lembramos que o lançamento refere-se a cobrança de contribuições devidas pela empresa para outras entidades e fundo (INCRA, SEBRAE e FNDE) que de acordo com o relatório fiscal decorrente de classificação de verbas pagas a título de PLR e seguro de vida, como salário indireto haja vista o descumprimento das exigências da Lei nº 10.101/00.

O lançamento compreende as competências de 03/2006 a 12/2006 e 01/2008 a 12/2008.

Contribuinte foi intimado em 28.11.2011 (fls. 100).

Discute-se por meio do presente recurso se haveria nos autos comprovação de pagamento, ainda que parcial, do tributo cobrado.

Tal discussão é relevante na medida em que, após exaustivo debate, a jurisprudência se posicionou no sentido de para aqueles tributos classificados na modalidade de lançamento por homologação o prazo decadencial aplicável é o do art. 150, §4º do CTN, salvo nas hipóteses em que o contribuinte tenha agido com dolo, fraude ou simulação, ou se restar comprovado que não ocorreu a antecipação de pagamento.

O Superior Tribunal de Justiça em decisão vinculante - Resp nº 973.733/SC, firmou entendimento de que a homologação do art. 150, §4º do CTN refere-se ao pagamento antecipado realizado pelo contribuinte, nas palavras do Ministro Luiz Fux: *"Assim é que o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo inocorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito"*.

Referido julgado recebeu a seguinte ementa:

PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE.

1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incoorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005).

2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210).

3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199).

(...)

7. *Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008. (destaques do original)*

A doutrina se manifestava neste mesmo sentido, valendo citar o posicionamento da Doutora Christiane Mendonça, no artigo intitulado "Decadência e Prescrição em Matéria Tributária", publicado livro Curso de Especialização em Direito Tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho, editora Forense:

Nos lançamentos por homologação - o prazo de cinco anos é contado da data da ocorrência do fato gerador, art. 150, §4º. Ocorre que quando o contribuinte não cumpre o seu dever de produzir a norma individual e concreta e de pagar tributo, compete à autoridade administrativa, segundo art. 149, IV do CTN efetuar o lançamento de ofício. Dessa forma, consideramos apressada a afirmação genérica que sempre que for lançamento por homologação o prazo será contado a partir da ocorrência do fato gerador, pois não é sempre, dependerá se houve ou não pagamento antecipado. Caso não haja o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, portanto, caberá ao Fisco promover o lançamento de ofício, submetendo-se ao prazo do art. 173, I do CTN. Nesse sentido, explica Sacha Colmon Navarro Coelho: "A solução do dia primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado aplica-se ainda aos impostos sujeitos a homologação do pagamento na hipótese de não ter ocorrido pagamento antecipado... Se tal não houve, não há o que se homologar."

Também a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no mesmo sentido de que na hipótese de ausência de pagamento de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial para constituição do crédito tributário segue a regra do art. 173, I do CTN, contando-se os cinco a anos a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em o lançamento poderia ter sido efetuado.

Destaca-se que tendo o REsp nº 973.733/SC sido julgado sob a sistemática do Recurso Repetitivo deve este Conselho, por força do art. 62, §2º do seu Regimento Interno, reproduzir tal entendimento em seus julgados.

Ocorre que, embora não haja mais dúvidas de que para se considerar como termo inicial da decadência a data da ocorrência do fato gerador se faz necessário verificar acerca da ocorrência de antecipação do pagamento do tributo, permanece sob debate qual seria a abrangência do termo 'pagamento' adotado por aquele Tribunal Superior.

Em outras palavras, quais pagamentos realizados pelo contribuinte devem ser considerados para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN?

No que tange as contribuições previdenciárias entendo que a resposta já foi construída por este Conselho quando da edição da Súmula CARF nº 99, que dispõe:

Súmula CARF nº 99: Para fins de aplicação da regra decadencial prevista no art. 150, § 4º, do CTN, para as contribuições previdenciárias, caracteriza pagamento antecipado o recolhimento, ainda que parcial, do valor considerado como devido pelo contribuinte na competência do fato gerador a que se referir a autuação, mesmo que não tenha

sido incluída, na base de cálculo deste recolhimento, parcela relativa a rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Este é exatamente o caso dos autos. Temos exigência de contribuições decorrentes do pagamento de verbas classificadas pela fiscalização como remuneração haja vista o descumprimento das exigências previstas no art. 28, §9º da lei nº 8.212/91, ou seja, lançamentos cujo objeto é cobrança da Contribuição Social incidente sobre pagamentos de salários tidos como indiretos.

Assim, a verificação da ocorrência de pagamento para fins de atração da regra o art. 150, §4º do CTN deve se dar pela análise de ter o contribuinte recolhido ao longo do período autuado contribuição previdenciária decorrente do mesmo fato gerador objeto do lançamento, ainda que os respectivos recolhimentos não se refiram propriamente aos fatos cujas hipóteses de incidência tenham sido questionadas pela fiscalização.

Deve-se entender por 'mesmo fato gerador' as hipóteses de incidência que possuem identidade entre os critérios que compõem a respectiva regra matriz de incidência, ou seja, tributo previsto no mesmo dispositivo legal com coincidência de sujeito passivo e base de cálculo, ainda que esta última não tenha sido quantificada corretamente.

Ora, conforme apurado ao longo do processo, no período fiscalizado o Contribuinte efetuou pagamentos no mesmo período apurado e em razão do mesmo fato gerador discutido no lançamento, qual seja, contribuições reflexas incidentes sobre a folha de pagamento, fato que pode ser comprovado a partir da própria natureza da verba e ainda pela afirmação feita pelo fiscal quando da lavratura do auto de infração – fls. 33 e seguintes:

6. Os Créditos Previdenciários descritos no presente relatório incluem diversos levantamentos que correspondem a diferenças entre as contribuições devidas e as efetivamente recolhidas encontradas nos fatos geradores a seguir identificados:

- *Pagamentos a empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00)*
- *Pagamentos a motoristas pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00);*
- *Contratação de Seguro de Vida em Grupo para empregados sem previsão em acordo ou convenção Coletiva de Trabalho.*

...

Portanto, entendo estar caracterizado pagamento para fins de aplicação do art. 150, §4º do CTN devendo ser reconhecida a decadência do lançamento até a competência de 11/2006.

Neste cenário, havendo a caracterização da decadência nos termos acima fixado, torna-se desnecessária a apreciação das demais teses recursais devolvidas a este Colegiado. Isso porque, como apontado, o lançamento compreende as competências de 03/2006 a 12/2006 e 01/2008 a 12/2008, tendo o relatório fiscal especificado as competências por rubrica:

A) Pagamentos a empregados pela participação nos lucros ou resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00) – Período de 03/2006 a 07/2006 e 09/2006 – LEVANTAMENTOS PEI E PMI, FPAS: 507

B) Pagamentos a motoristas pela participação nos lucros ou resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00) – Período de 09/2008 – levantamentos MOI, FPAS: 507

C) Contratação de seguro de vida em grupo para empregados sem previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho - Período de 01/2008 a 12/2008 – Levantamentos SM, SM1, SM2, SV, SV1 E SV2, FPAS: 507.

Ora, considerando que as rubricas relativas ao item B e C envolvem lançamento de obrigação principal relativo, respectivamente, à PLR paga aos motoristas (débito parcelado) e às verbas de seguro de vida em grupo (débito cancelado pelo acórdão recorrido) que não estão mais em litígio, as demais matérias recursais se referem exclusivamente a parte do débito já extinto por decurso de tempo nos termos do art. 156, inciso V do Código Tributário.

Diante de todo o exposto voto por conhecer em parte do recurso especial interposto pelo contribuinte para, na parte conhecida, reconhecer a decadência do crédito tributário até a competência 11/2006, decisão que torna desnecessária a análise das demais questões recursais.

Do recurso da União:

O recurso é tempestivo e preenche os demais requisitos de admissibilidade, razão pela qual, reiterando o respectivo despacho de admissibilidade, dele conheço.

Vale destacar que parte do crédito tributário relativo a obrigação principal foi mantida, especificadamente no tange a parcela objeto de parcelamento. Nestas circunstâncias, não há óbices ao julgamento do presente recurso.

E no que tange a controvérsia relacionada 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)

Apesar de não ter sido o entendimento inicial desta relatora, após exaustivos debates sobre o tema, a Câmara Superior de Recursos Fiscais (CSRF) 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 - regra já adotada pelo fiscal quando do lançamento do débito.

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 proferido no Acórdão nº 9202-004.000:

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 inexata “

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%.

No presente caso, conforme consta do relatório, a multa aplicada ocorreu nos termos da Lei nº 8.212/91, art. 35A, c/c art. 44, inciso I, da Lei nº 9.430/96, ambos com redação da MP nº 449/2008, convertida na Lei nº 11.941/09, por ser considerada mais favorável.

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.

Referido entendimento, que reflete as explicações da Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009, foi recentemente ratificado com edição da Súmula CARF nº 119 com o seguinte teor:

SÚMULA CARF 119.

No caso de multas por descumprimento de obrigação principal e por descumprimento de obrigação acessória pela falta de declaração em GFIP, associadas e exigidas em lançamentos de ofício referentes a fatos geradores anteriores à vigência da Medida Provisória nº 449, de 2008, convertida na Lei nº 11.941, de 2009, a retroatividade benigna deve ser aferida mediante a comparação entre a soma das penalidades pelo descumprimento das obrigações principal e acessória, aplicáveis à época dos fatos geradores, com a multa de ofício de 75%, prevista no art. 44 da Lei nº 9.430, de 1996.

Assim, quando da execução do julgado deverá ser observada a necessidade de adequação da multa haja vista a Portaria Conjunta PGFN/RFB nº 14/2009 e Súmula CARF nº 119, destacando que a mesma ação fiscal ainda deu origem a outros três processos administrativos:

- **15504-725.349/2011-15** – AIOP - Debcad 37.317.166-8: Pagamento a Empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00); Pagamento a Administradores não empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados; Concessão de Seguro de Vida em Grupo a empregados sem previsão em acordo ou convenção coletiva de trabalho- até 13/2008 - parte empresa – solidariedade.
- **15504-725.354/2011-28** – AIOP Debcad 51.008.430-3 Pagamento a Empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00); Pagamento a Administradores não empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados- ano 2009 - parte empresa- solidariedade e Debcad 51.008.431-1 Pagamento a Empregados pela Participação nos Lucros ou Resultados em desacordo com lei específica (Lei 10.101/00) - ano 2009- parte Outras Entidades.
- **15504-725.357/2011-61** (Debcads 51.008.433-8 e 51.008.432-0): AI 30 e AI 78

Processo nº 15504.725353/2011-83
Acórdão n.º 9202-007.928

CSRF-T2
Fl. 11

Diante do exposto dou provimento ao recurso nos termos da Súmula CARF nº 119.

Conclusão:

Diante de todo o exposto, voto por conhecer em parte do recurso do contribuinte, para na parte conhecida reconhecer a decadência até a competência 11/2006, restando prejudicada a análise das demais questões recursais, e dou provimento ao recurso da Fazenda Nacional para determinar a aplicação do critério da retroatividade benigna nos termos em que fixado pela Portaria PGFN/RFB nº 14/2009, ratificada pela Súmula CARF nº 119.

(assinado digitalmente)

Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri