



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais

PROCESSO	19515.720661/2018-11
ACÓRDÃO	2202-012.169 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	2 de setembro de 2026
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	TEIXEIRA E RUIZ INDUSTRIA E COMERCIO DE FORNOS E MÁQUINAS LTDA
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL.

O Ato Declaratório Executivo de Exclusão do Simples Nacional autoriza o imediato lançamento das contribuições previdenciárias patronais decorrentes da perda dos benefícios fiscais inerentes a este regime, sujeitando o contribuinte às normas de tributação aplicáveis às empresas em geral.

DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. CONTAGEM DO PRAZO DECADENCIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. SÚMULA CARF Nº 72.

Aplica-se o artigo 173, I, do Código Tributário Nacional, para a contagem do início do prazo decadencial para constituir o crédito tributário, quando constatado a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

SIMPLES NACIONAL. FALSIDADE NA DECLARAÇÃO. QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO. CABIMENTO.

A declaração em GFIP de opção ao Simples Nacional, quando se tem conhecimento de sua sujeição ao regime ordinário de apuração da contribuição previdenciária patronal sobre a folha de pagamento, caracteriza falsidade, e visa dificultar o Fisco do conhecimento do fato gerador ou alterar indevidamente sua característica essencial, autorizando a qualificação da multa de ofício.

MULTA QUALIFICADA. RETROATIVIDADE BENIGNA.

A Lei nº 14.689, de 2023, cominou multa proporcional de 100% para o lançamento de ofício, quando identificado a ocorrência de fraude, simulação ou conluio, cabendo sua aplicação retroativa, por se tratar de penalidade menos severa.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

NULIDADE. DEMONSTRAÇÃO DO PREJUÍZO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE. ALEGAÇÕES GENÉRICAS. NÃO CARACTERIZAÇÃO.

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

Uma vez presentes os requisitos materiais do lançamento, a sua nulidade absoluta no processo administrativo fiscal carece da demonstração de que o ato administrativo foi realizado por pessoa incompetente ou que houve preterição do direito de defesa.

PROCEDIMENTOS FISCAIS. FASE OFICIOSA. CONTRADITÓRIO E AMPLA DEFESA. OPORTUNIDADE.

Na fase oficiosa os procedimentos que antecedem o ato de lançamento são praticados pela fiscalização de forma unilateral, não havendo que se falar em cerceamento ao direito de defesa, mas somente após a existência de litígio instaurado pela impugnação do lançamento.

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. IMPUGNAÇÃO EM AUTOS PRÓPRIOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 77.

A exclusão de ofício do Simples Nacional enseja sua impugnação em autos próprios, possibilitando ao contribuinte deduzir todos os seus argumentos contra o ato questionado, inclusive em relação à retroação da data dos efeitos de sua exclusão.

A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO. FATOS MODIFICATIVOS. IMPUGNAÇÃO. ÔNUS DO CONTRIBUINTE.

Os fatos modificativos do lançamento tributário devem ser deduzidos por ocasião da impugnação, acompanhado dos elementos de prova que suportem tal alegação.

SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA . ART. 135, INCISO III, DO CTN.

São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, dentre outros, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (CTN, artigo 135, inciso III).

Estando comprovada a prestação de informações sabidamente falsas em GFIP, tal conduta não pode ser imputada à pessoa jurídica, a qual não possui ato de vontade para o cometimento de ilícitos, mas ao seus administradores.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente dos recursos interpostos, exceto as matérias relacionadas com o questionamento do ato de exclusão de ofício do Simples Nacional, sobre o arrolamento de bens e do efeito confiscatório da multa de ofício, e, na parte conhecida, rejeitar as preliminares de nulidade e decadência, para, no mérito, dar-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva – Relator

Assinado Digitalmente

Ronnie Soares Anderson – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros Andressa Pegoraro Tomazela, Marcelo Valverde Ferreira da Silva (Relator), Wilderson Botto (substituto[a] integral), Ronnie Soares Anderson (Presidente). Ausente(s) o conselheiro(a) Jorge Ricardo El Abras, substituído pelo(a) conselheiro(a) Wilderso Botto, o conselheiro(a) Eliseu Sampaio Nogueira.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário ao Acórdão nº 01-36.092, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento em Belém, que por unanimidade de votos, julgou

improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário lançado, uma vez que mesmo excluído de ofício do Simples Nacional, continuou a recolher os tributos e contribuições no regime simplificado, com multa proporcional de 150%, relativamente ao ano de 2013. O acórdão também manteve a responsabilidade solidária atribuída ao sócio administrador. Por bem registrar os eventos relacionados com o lançamento, adoto abaixo o relatório da decisão recorrida:

Da Autuação

São integrantes do presente processo os seguintes Autos de Infração (AI's) lavrados, pela fiscalização, contra a empresa retro identificada:

- AI Contribuição Previdenciária da Empresa, no montante de R\$ 1.179.148,95 (um milhão, cento e setenta e nove mil, cento e quarenta e oito reais, e noventa e cinco centavos), consolidado em 11/09/2018, referente a contribuições destinadas à Seguridade Social, correspondentes à parte da empresa e do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrente dos riscos ambientais do trabalho, incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 2013;

- AI Contribuição para outras entidades e fundos, no montante de R\$ 331.972,63 (trezentos e trinta e um mil, novecentos e setenta e dois reais, e sessenta e três centavos), consolidado em 11/09/2018, referente a contribuições destinadas a terceiros incidentes sobre a remuneração paga a segurados empregados, não declaradas em GFIP (Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social) e não recolhidas, relativas a competências de 2013;

O Termo de Constatação, de fls. 102 a 109, em suma, traz as seguintes informações:

Informa que o contribuinte realizou no ano de 2013 recolhimentos pelo Simples Nacional apesar de ter sido excluído do Regime em 30/12/2010 por motivo de débito com a Fazenda Pública Federal, além de haver ignorado essa exclusão informou como Receita Bruta em 2013 para fins de apuração do valor supostamente devido ao Simples Nacional, apenas o valor de R\$ 391.863,91. Alegou o contribuinte que permaneceu recolhendo com base num liminar judicial. A auditoria analisou a Liminar apresentada concluindo que o processo objeto da liminar foi julgado extinto, sem análise de mérito; haja vista a identidade de partes, da causa de pedir e do pedido, restando configurada a hipótese de litispendência, que é causa extintiva do processo sem resolução de mérito.

Que o contribuinte declarou mensalmente através da GFIP as massas salariais dos segurados Empregados - código 01 e dos Contribuintes Individuais - código 11, embora o contribuinte não tenha reconhecido esses valores como base de cálculo das contribuições previdenciárias, haja vista erroneamente ter se declarado optante do SIMPLES NACIONAL.

Considerando a prática de infrações visando a sonegação de impostos e contribuições federais que impede ou oculta a ocorrência do fato gerador, resultou a aplicação da multa de ofício de 150%, prevista no artigo 44, inciso 11, da Lei nº 9.430, de 1.996, e alterações posteriores, citadas no Auto de Infração, aplicável a fatos geradores ocorridos no ano-calendário 2013.

A Fiscalização analisou as informações e documentos da empresa e constatou que as pessoas físicas identificadas no auto de infração como "RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO" são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias da empresa TEIXEIRA E RUIZ, pois praticaram atos com excesso de poder ou infração de lei e contrato social, nos termos do inciso II, do artigo 124, e inciso III, do artigo 135, do CTN.

Informa ainda o Relatório Fiscal que foi emitida Representação Fiscal para Fins Penais.

Impugnação

Em 16/10/2018, o sujeito passivo interpõe a impugnação, de fls. 166/193, acompanhada dos anexos de fls. 194/399. Inicia sua defesa fazendo um breve resumo dos fatos para depois apresentar os argumentos que transcrevo a síntese nos itens que seguem.

Nulidade

Requer a nulidade do ato alegando que a fiscalização iniciada em 24/07/2017 só foi finalizada em 11/09/2018, que houve sucessivas prorrogações injustificadas.

Informa que na esfera federal o processo administrativo é regulado pelo decreto 70.235 de 6 de março de 1972, cujo artigo 7º parágrafo 2º estabelece o prazo de validade de 60 dias para o termo de início, que pode ser prorrogado por igual período, desde que isso se faça por ato escrito e seja comunicado ao contribuinte.

Aduz que o lançamento é nulo formalmente, uma vez que o Termo de Início de Procedimento Fiscal não indica quais tributos o agente iria fiscalizar. Entende que a autuação referente aos tributos em comento não estava originalmente autorizada.

Defende a exclusão das sócias como responsáveis solidárias da presente autuação, por não estarem preenchidos os requisitos legais para tanto, uma vez que não praticaram nenhum ato com excesso de poderes ou em infração a lei.

Diz que o agente autuante não motivou satisfatoriamente seu lançamento, pois não trouxe provas ou elementos concretos que indicariam que a atuação das pessoas físicas sobrepujou a atuação da pessoa jurídica. Que os fatos narrados no Termo de Sujeição Passiva apenas são os fatos supostamente ilícitos praticados pela própria pessoa jurídica.

Considera também o arrolamento de bens improcedente: a) pela nulidade do termo de sujeição passiva solidária; b) porque o arrolamento recai sobre bens imóveis onde as sócias possuem apenas metade da propriedade e sobre os quais

para a proteção ao bem de família; c) porque não há que se falar na constituição definitiva de créditos tributários em face das sócias, uma vez que estes ainda se encontram em fase de discussão administrativa.

Requer ainda a nulidade do auto de infração porque as provas colacionadas pelo agente fiscal não são suficientes para indicar a suposta ocorrência do fato gerador, uma vez que não colacionou os documentos fiscais referidos.

DA EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL - OBRIGATORIEDADE DE APLICAÇÃO DAS ALÍQUOTAS DO SIMPLES NACIONAL

Diz que a autuação também é nula sob o aspecto material, tendo em vista que a exclusão do Simples foi indevida e eventual autuação deveria respeitar as alíquotas previstas neste regime. Informa que débito com a Fazenda Pública Federal foi objeto de parcelamento. Requer a aplicação de alíquota do Simples no ICMS.

DA NULIDADE DO ARBITRAMENTO

Entende que é nulo o lançamento realizado por arbitramento que deixa de especificar elementos do processo produtivo que são determinantes na verificação das incongruências supostamente existentes nos registros contábeis da empresa. Por conseguinte, o arbitramento não poderia ter ocorrido, uma vez que a fiscalização dispunha de informações para apurar a ocorrência do fato gerador, sem necessidade de arbitrar.

DA DECADENCIA PARCIAL

Requer-se a decretação de nulidade da autuação, no que tange as contribuições lançadas referente aos períodos anteriores a 17/09/2013, em virtude da ocorrência da decadência.

DA NULIDADE MATERIAL: NÃO INCIDÊNCIA PREVIDENCIARIA SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS

Relata que fiscal incluiu na base de cálculo das contribuições verbas que não possuem natureza remuneratória, mas indenizatória. Requer o seu expurgo dessas verbas do crédito tributário.

DA NULIDADE QUANTO A CONTRIBUIÇÃO RAT

Argumenta que a contribuição RAT também deve ser anulada, total ou parcialmente, tendo em vista a ilegalidade da cobrança, bem como que o agente fiscal não levou em consideração o grau de risco do trabalho que a Impugnante apresenta, que é zero ou nenhum.

DA AUSENCIA DOS REQUISITOS PARA A MULTA QUALIFICADA DE 150%

Entende que a inexistência de fraude enseja não só o afastamento da multa qualificada, mas também a anulação do Auto. Ainda que se mantenha a autuação, o percentual de 150% se mostra nitidamente confiscatório, devendo, portanto, ser afastada.

SUBSIDIARIAMENTE: REDUÇÃO DA MULTA DE 150% PARA 75%

Subsidiariamente requer a redução da multa de 150% para 75%, tendo em vista que no caso concreto que não houve fraude ou dolo.

DOS PEDIDOS

- 1 - Da nulidade formal da autuação decorrente do excesso de prazo;
- 2 - Da não especificação dos tributos a serem fiscalizados;
- 3- Preliminarmente a exclusão das sócias como responsáveis pela ausência dos requisitos legais;
- 4- Da nulidade por ausência de provas;
- 5 - Da improcedência do arrolamento de bens e direitos;
- 6 - Da exclusão do Simples Nacional - obrigatoriedade de aplicação das alíquotas do Simples Nacional;
- 7 - Da nulidade do arbitramento;
- 8 - Da decadência parcial;
- 9 - Da nulidade material do lançamento em relação a não incidência sobre verbas indenizatórias e erro no cálculo da Rat;
- 10 - Da ausência dos requisitos para a multa qualificada de 150%;
- 11 - Subsidiariamente redução da multa de 150% para 75%;

Sobreveio o Acórdão nº 01-36.092, da 4ª Turma da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Belém, que, por unanimidade de votos, julgou improcedente a impugnação, mantendo o crédito tributário. A decisão foi assim ementada:

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/01/2013 a 31/12/2013

MANDADO DE PROCEDIMENTO FISCAL - FISCALIZAÇÃO (MPF F). PRORROGAÇÃO.

O Mandado de Procedimento Fiscal - Fiscalização (MPF-F) é a ordem específica dirigida ao auditor-fiscal para que, no uso de suas atribuições privativas, instaure o procedimento fiscal de fiscalização, relativo aos tributos administrados pela RFB.

MPF. INSTRUMENTO DE CONTROLE DA ADMINISTRAÇÃO. VÍCIOS. INEXISTÊNCIA. IMPOSTO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. MESMOS ELEMENTOS DE PROVA.

O Mandado de Procedimento Fiscal - MPF, constitui-se em instrumento de controle criado pela Administração Tributária para dar segurança e transparência à relação fisco-contribuinte, que objetiva assegurar ao sujeito passivo que o agente fiscal indicado recebeu da Administração a incumbência para executar a ação fiscal. Pelo MPF o auditor está autorizado a dar início ou a levar adiante o procedimento fiscal.

Na hipótese em que infrações apuradas, em relação a tributo ou contribuição contido no MPF-F ou no MPF-E, também configurarem, com base nos mesmos elementos de prova, infrações a normas de outros tributos ou contribuições, estes serão considerados incluídos no procedimento de fiscalização, independentemente de menção expressa. A inexistência de MPF para fiscalizar determinado tributo não invalida o lançamento, que se constitui em ato obrigatório e vinculado.

DECADÊNCIA. DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO.

O lapso de tempo para a constituição de créditos tributários das contribuições previdenciárias é regido pelo Código Tributário Nacional, sendo que, na hipótese de ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o prazo inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

EXCLUSÃO AO SIMPLES FEDERAL.

Aplica-se à exclusão do Simples Federal a legislação tributária vigente à época da ocorrência da situação impeditiva à permanência nesse regime unificado e simplificado, qual seja, a Lei nº 9.317, de 1996.

ARROLAMENTO DE BENS. COMPETÊNCIA.

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens (Súmula CARF nº 109).

MULTA QUALIFICADA. FRAUDE.

Mantém-se a multa por infração qualificada quando reste comprovado o intuito de fraude.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ADMINISTRADORES

Os administradores da pessoa jurídica são solidariamente responsáveis pelos créditos correspondentes das obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei.

EFEITO CONFISCATÓRIO DA MULTA DE OFÍCIO.

A vedação constitucional de utilização de tributo com efeito confiscatório é dirigida ao legislador, que deve observar tal princípio na elaboração da lei. Uma vez editada a norma legal, ao agente do fisco cabe, apenas, a sua aplicação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Sobreveio o Acórdão nº 01-36.092 - 4ª Turma da DRJ/BEL, que por unanimidade de votos, manteve o crédito tributário lançado, inclusive a responsabilidade solidária atribuída às administradoras. Irresignado, o contribuinte e solidárias apresentaram Recurso Voluntário em peça única, assinado digitalmente por seu procurador.

Em síntese, os recorrentes reiteram as mesmas matérias deduzidas perante o julgador de piso, segregadas nos seguintes tópicos recursais: (i) nulidade formal da autuação decorrente do excesso de prazo; (ii) falta de especificação dos tributos fiscalizados no termo de início; (iii) ausência de requisitos legais para a manutenção das responsáveis solidárias; (iv) improcedência do arrolamento de bens; (v) falta de provas da ocorrência do fato gerador; (vi) exclusão indevida do simples nacional; (vii) nulidade do arbitramento com base no valor da venda de mercadorias; (viii) decadência parcial do lançamento; (ix) não incidência de contribuições previdenciárias sobre verbas indenizatórias; (x) ilegalidade da contribuição para o GILRAT e FAP; (xi) ausência de requisitos para a aplicação da multa qualificada.

Ao final, requer o provimento do recurso voluntário para anular ou reformar a decisão do julgador de piso, a fim de que seja julgado integralmente improcedente este Auto de Infração.

VOTO

Conselheiro **Marcelo Valverde Ferreira da Silva**, Relator

1 CONHECIMENTO

O contribuinte foi cientificado da decisão recorrida em 13.03.2019, mesma data da solidária Cleusa Fernandes Ruiz Arsa; a solidária Elizete Teixeira Gama, foi cientificada em 10.04.2019. Os sujeitos passivos apresentaram em 03.04.2019 recurso conjunto, e sendo tempestivo, dele tomo conhecimento.

No entanto, é preciso bem delimitar o escopo recursal, limitando a abrangência do conhecimento dado por este relator às insurgências devolvidas a este colegiado.

Primeiramente é bastante registrar que é incabível a discussão de qualquer argumento que leve ao questionamento da legalidade do procedimento de exclusão de ofício do Simples Nacional, tal como desenvolvido pelo recorrente. O Ato Declaratório Executivo DERAT/SPO nº 447144, de 01 de setembro de 2010, excluiu o contribuinte do Simples Nacional com efeitos a partir de 01.01.2011, não se tendo notícia da apresentação de manifestação de inconformidade ao ato administrativo.

A insurgência ao ato de exclusão deve se dar em autos próprios, não se prestando este processo de lançamento de contribuições previdenciárias para revolver questão que já se encontra definitiva no âmbito administrativo, conforme reiterada jurisprudência deste CARF:

Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

SIMPLES NACIONAL. EXCLUSÃO DE OFÍCIO. IMPUGNAÇÃO EM AUTOS PRÓPRIOS. LANÇAMENTO DE OFÍCIO. SÚMULA CARF Nº 77.

A exclusão de ofício do Simples Nacional enseja sua impugnação em autos próprios, possibilitando ao contribuinte deduzir todos os seus argumentos contra o ato questionado, inclusive em relação à retroação da data dos efeitos de sua exclusão. A possibilidade de discussão administrativa do Ato Declaratório Executivo (ADE) de exclusão do Simples não impede o lançamento de ofício dos créditos tributários devidos em face da exclusão.

Número da decisão: 2202-011.463 – Processo nº 14041.720129/2017-12

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

Período de apuração: 01/08/2005 a 31/03/2007

LANÇAMENTO DE CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. EXCLUSÃO DO SIMPLES.

Constatado o não recolhimento total ou parcial de contribuições sociais previdenciárias, não declaradas em GFIP, o auditor-fiscal da Receita Federal do Brasil efetuará o lançamento do crédito tributário. Empresa excluída do SIMPLES fica sujeita às normas de tributação aplicáveis às demais pessoas jurídicas. Contando a exclusão do Simples Federal com decisão terminativa em autos próprios ao debate do ato declaratório de exclusão, deve-se manter o lançamento fiscal decorrente.

Número da decisão: 2202-009.457 – Processo nº 13971.001452/2010-53

Assim sendo não conheço das alegações que visam questionar o ato de exclusão do contribuinte do Simples Nacional.

Também não conheço da matéria relativa ao arrolamento de bens por força da Súmula CARF nº 109:

O órgão julgador administrativo não é competente para se pronunciar sobre controvérsias referentes a arrolamento de bens. (Vinculante, conforme Portaria ME nº 129 de 01/04/2019, DOU de 02/04/2019).

Muito menos a alegação do efeito confiscatório da multa de ofício aplicada (artigo 150, IV, da Constituição Federal), em razão do óbice na Súmula Carf nº 02:

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

Ademais, o capítulo recursal em que se questiona o arbitramento com base no valor das notas fiscais emitidas não apresenta qualquer relação com o crédito tributário controlado neste processo, haja vista o montante aqui exigido foi apurado com base na remuneração dos segurados empregados e contribuintes individuais informadas em GFIP pelo contribuinte.

Feita devida delimitação dos assuntos devolvidos a este colegiado, passo a analisar as preliminares de nulidade e matérias de mérito propriamente ditas.

2 PRELIMINAR

2.1 NULIDADE DO LANÇAMENTO

O primeiro argumento de defesa diz respeito a eventual nulidade do lançamento. O contribuinte deduz a sua pretensão embasada no excesso de prazo do procedimento de fiscalização e na falta de especificação dos tributos fiscalizados no termo de início da ação fiscal.

Ocorre que as nulidades no processo administrativo fiscal estão reguladas nos artigos 59 a 61, do Decreto nº 70.235/1972, e dizem respeito aos atos praticados por pessoa incompetentes ou com preterição ao direito de defesa:

Art. 59. São nulos:

I - os atos e termos lavrados por pessoa incompetente;

II - os despachos e decisões proferidos por autoridade incompetente ou com preterição do direito de defesa.

§ 1º A nulidade de qualquer ato só prejudica os posteriores que dele diretamente dependam ou sejam consequência.

§ 2º Na declaração de nulidade, a autoridade dirá os atos alcançados, e determinará as providências necessárias ao prosseguimento ou solução do processo.

§ 3º Quando puder decidir do mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.

Art. 60. As irregularidades, incorreções e omissões diferentes das referidas no artigo anterior não importarão em nulidade e serão sanadas quando resultarem em prejuízo para o sujeito passivo, salvo se este lhes houver dado causa, ou quando não influírem na solução do litígio.

Art. 61. A nulidade será declarada pela autoridade competente para praticar o ato ou julgar a sua legitimidade.

Embora esteja pacificado que as nulidades do processo administrativo fiscal não sejam somente as acima declinadas, outras podem decorrer da ausência de requisitos essenciais ao ato do lançamento tributário, especialmente aqueles previstos no artigo 142, do Código Tributário Nacional.

Alega o recorrente que o procedimento de fiscalização deve ser concluído em um prazo máximo, e que o desrespeito a esta regra resulta na invalidade da ação fiscal, e consequentemente, do lançamento do crédito tributário. Cita, ainda, o § 2º, do artigo 7º, do Decreto nº 70.235/1972, e o artigo 196, do CTN.

Pois bem, embora estejamos de acordo que o procedimento fiscal deve ocorrer em um prazo razoável, os dispositivos legais mencionados pelo recorrente não determinam a

produção do efeito pretendido de macular o lançamento tributário. O § 2º, do artigo 7º, do CTN, não pode ser interpretado de forma dissociada de seu parágrafo anterior, que diz respeito à perda da espontaneidade do sujeito passivo:

Art. 7º O procedimento fiscal tem início com:

[...]

§ 1º O início do procedimento exclui a espontaneidade do sujeito passivo em relação aos atos anteriores e, independentemente de intimação a dos demais envolvidos nas infrações verificadas.

§ 2º Para os efeitos do disposto no § 1º, os atos referidos nos incisos I e II valerão pelo prazo de sessenta dias, prorrogável, sucessivamente, por igual período, com qualquer outro ato escrito que indique o prosseguimento dos trabalhos.

O dispositivo em questão, se refere ao período a partir do qual o sujeito passivo não se encontra em situação de espontaneidade, devendo a fiscalização a cada sessenta dias demonstrar ao sujeito passivo a continuidade do procedimento fiscal. A reaquisição da espontaneidade autoriza o contribuinte a regularizar a obrigação tributária, não se sujeitando às multas moratória ou de ofício correspondente (denúncia espontânea). Mas é importante ressaltar que o dispositivo legal suscitado, não leva a conclusão pretendida pelo recorrente, seja por autorizar sucessivas prorrogações do prazo determinado na norma, seja pela consequência de seu desatendimento.

Ademais, o artigo 196, do CTN, se presta para impor ao Fisco a obrigatoriedade de documentar seus atos, registrando e cientificando o contribuinte do início do procedimento de fiscalização, sendo o marco de diversos efeitos jurídico tributários, especialmente, para a perda da espontaneidade do artigo 138, do CTN. Mas, também, como mencionado no parágrafo anterior, seu desatendimento, não conduz à medida extrema pretendida pelo recorrente.

O procedimento de fiscalização é de natureza inquisitorial, momento em que a autoridade lançadora colige os elementos necessários ao lançamento tributário. O contraditório somente se instaura com a impugnação válida, nos termos do artigo 14, do Decreto nº 70.235/1972. A fase antecedente, inclusive, é desnecessária, caso o Fisco tenha elementos suficientes para o lançamento do crédito tributário, conforme Súmula CARF nº 46:

O lançamento de ofício pode ser realizado sem prévia intimação ao sujeito passivo, nos casos em que o Fisco dispuser de elementos suficientes à constituição do crédito tributário. (Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Portanto, a alegação de vícios anteriores ao lançamento do crédito tributário, mesmo a ausência de citação dos tributos ou contribuições que serão objeto de verificação no termo de início, deve ser de tal monta que comprometam o próprio lançamento ou que venham a prejudicar o direito ao contraditório e a ampla defesa. O que absolutamente não ocorre, no caso concreto. A autoridade lançadora verificou a ocorrência do fato gerador, determinou a matéria

tributável, calculou o montante do tributo devido e identificou o sujeito passivo. Logo, não há que se falar na ausência de requisitos não atendidos na legislação tributária. Ademais, o lançamento foi realizado por servidor competente, e o recorrente não foi capaz de demonstrar qual seria o prejuízo ao seu direito de defesa decorrente do ato questionado.

O parágrafo único do artigo 142, do Código Tributário Nacional determina que a constituição do crédito tributário é atividade vinculada, sob pena de responsabilidade funcional. Ou seja, eventual omissão da autoridade lançadora repercute na seara administrativa funcional, mantendo-se o lançamento tributário irretocável.

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

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

Diante do quadro fático, inobstante o recorrente apontar violações anteriores ao lançamento tributário, ainda que ocorridas, não conduziram à nulidade do Auto de Infração, haja vista, todos os direitos inerentes ao contraditório e a ampla defesa estão sendo exercidos por meio da impugnação válida e do recurso voluntário apresentados pelos sujeitos passivos. Assim sendo, rejeito as nulidades apontadas.

3 MÉRITO

3.1 DECADÊNCIA PARCIAL DO LANÇAMENTO

Nesta preliminar ao mérito, sustenta o sujeito passivo a decadência parcial do lançamento, argumentando que seria cabível ao caso a contagem do prazo decadencial para o lançamento com base no § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional, defendendo que estariam decadentes os fatos geradores anteriores a 17.09.2013.

O lançamento em questão foi realizado, uma vez que o contribuinte excluído do Simples Nacional pelo Ato Declaratório Executivo DERAT/SPO nº 447144, datado de 01.09.2010, com efeitos a partir de 01.01.2011, permaneceu confessando e recolhendo as contribuições nos períodos subsequentes. Ora, ciente da sua situação tributária, não há como se considerar antecipação do tributo, o contribuinte que indevidamente se submeteu a regime tributário do pagamento unificado de tributos e contribuições, conforme 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 à rubrica especificamente exigida no auto de infração.

Não bastasse isso, restou comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, condições que deslocam a contagem do prazo decadencial para a regra do artigo 173, I, do Código Tributário Nacional. Indubitável que ao se declarar ao Fisco optante pelo Simples Nacional durante todo o ano de 2013, omitindo a apuração das contribuições previdenciárias patronais incidente sobre a folha de salários, mesmo sabendo que estava excluído deste regime de tributação, adotou conduta que visava impedir ou retardar o Fisco da ocorrência do fato gerador, modificando suas características essenciais ou de suas condições pessoais, de modo a reduzir o montante do tributo devido (art. 71, da Lei 4.502/1964). Conforme Súmulas CARF nº 72 e 101, constatada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido realizado.

Caracterizada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, a contagem do prazo decadencial rege-se pelo art. 173, inciso I, do CTN. (Súmula CARF nº 72)

Na hipótese de aplicação do art. 173, inciso I, do CTN, o termo inicial do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. (Súmula CARF nº 101)

No caso concreto, os fatos geradores do ano de 2013 teriam iniciado a contagem do prazo decadencial a partir de 01.01.2014, do que se conclui que a ciência do lançamento poderia ocorrer até 31.12.2019. Considerando que a ciência do lançamento ao contribuinte se deu em 17.09.2018, o lançamento não se encontra decadente.

3.2 BASE DE CÁLCULO E ALÍQUOTAS APLICÁVEIS

Os recorrentes apresentaram um capítulo recursal sugerindo que a autoridade lançadora não teria se desincumbido de demonstrar a ocorrência do fato gerador, ante a ausência de provas carreadas aos autos necessárias e suficientes para comprová-lo.

Não é demais lembrar aos recorrentes que o lançamento em questão foi realizado para exigir do contribuinte e das responsáveis os valores devidos nos termos do artigo 22, I, II e III, da Lei nº 8.212/1991, além das contribuições para outras entidades ou fundos, devidas sobre a remuneração declarada em GFIP. Isso ficou muito bem claro ao longo do Termo de Constatação de fls. 102 a 110.

O contribuinte foi excluído de ofício do Simples Nacional por meio do Ato Declaratório Executivo DERAT/SPO nº 447144, de 01.09.2010, produzindo seus efeitos a partir de 01.01.2011. Ou seja, desde o primeiro dia de janeiro de 2011, o contribuinte, assim como os demais não optantes, está sujeito às contribuições previdenciárias incidente sobre a folha de salários. Logo, não se trata de presunção, muito menos que perduraria a metodologia de apuração dos tributos e contribuições pelas alíquotas correspondentes, como se ainda fosse optante pelo Simples Nacional.

Por ocasião da impugnação, os recorrentes tiveram oportunidade de questionar as bases de cálculo adotadas pela autoridade fiscal, mas nada apontaram de equívoco com relação a elas, exceto pela alegação da inclusão no lançamento de bases que teriam natureza indenizatória. Com relação às alíquotas aplicadas argumenta que na hipótese de constatação de omissão de receitas, permaneceria no regime simplificado, sendo o tributo devido apurado sobre a dita omissão, mas ainda no mesmo regime.

Tal regra seria válida na hipótese de o contribuinte ser optante no ano calendário relativo ao lançamento, o que efetivamente não foi o caso. Os recorrentes em seu recurso voluntário admitem que no período compreendido entre 01.01.2011 e 31.12.2013, não pertencia ao regime simplificado, em razão da sua exclusão de ofício pelo Ato Declaratório Executivo DERAT/SPO nº 447144, de 01.09.2010.

Logo, não há que se falar em falta da ocorrência do fato gerador ou que a contribuição apurada deveria ter adotado as alíquotas aplicáveis do Simples Nacional, e não aquelas devidas aos não optantes. Nestes termos, nenhum reparo à decisão recorrida.

3.3 DA INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO SOBRE VERBAS INDENIZATÓRIAS

Os recorrentes também deduzem um longo capítulo recursal para alegar a não incidência da contribuição previdenciária sobre as seguintes rubricas de folha de pagamento: (a) décimo terceiro salário proporcional ao aviso prévio indenizado; (b) horas-extras pagas a empregados; (c) aviso prévio indenizado; (d) terço constitucional de férias; (e) 15 primeiros dias de afastamento antes do auxílio-doença e do acidente de trabalho; (f) faltas abonadas por atestado médico. Posteriormente passa a trazer elementos doutrinários e judiciais que iriam de encontro com as suas alegações.

Ocorre que inobstante tudo isso, os recorrentes não foram capazes de identificar o montante destas supostas bases de cálculo entre os valores de remuneração por ele próprio considerado em GFIP. Assim não o fazendo, a longa defesa apresentada fica apenas no campo doutrinário, insuficiente para produzir qualquer efeito prático no âmbito do crédito tributário, haja vista cabe aos recorrentes trazer aos autos a prova dos fatos modificativos ao lançamento que pretendem implementar, inclusive quantitativos. Senão vejamos como se pronunciou o julgador de piso:

No presente caso, nenhuma dessas alegações merecem ser tratadas pois não houve arbitramento de contribuições previdenciárias, lançamentos de verbas indenizatórias, reclassificação de grau de risco ou modificação de base de cálculo no lançamento. A base de cálculo do lançamento foi a GFIP enviada pelo próprio contribuinte, onde este deixou de recolher as contribuições previdenciárias devidas por se enquadrar indevidamente no regime de benefício fiscal simplificado, SIMPLES, mesmo após a sua exclusão. Portanto improcedente as alegações.

Ao longo da impugnação e do recurso voluntário, inexistente qualquer correlação lógica entre a base de cálculo do lançamento e a existência de verbas não incidentes nele constante. Melhor dizendo, ainda que não se descarte esta hipótese, cabe aos recorrentes demonstrarem que dentre as bases de cálculo adotadas pela fiscalização existem parcelas indevidas, a fim de que se instaurasse o devido ponto litigioso, ônus este do qual não se desincumbiram, e, portanto, insuficiente para alterar a conclusão da decisão recorrida.

3.4 DAS ALÍQUOTAS DO RAT E FAP

No tópico recursal em questão, os recorrentes se insurgem quanto a sistemática de apuração da contribuição prevista no artigo 22, II, da Lei nº 8.212/1991, deduzindo o arbítrio fiscal em determinar a alíquota cabível, bem como a impossibilidade de apuração do FAP por meio de atos infraleais.

Em relação ao RAT, o Supremo Tribunal Federal (STF) há muito já pacificou a matéria no julgamento do RE 343.446/SC, concluindo que a exigência da contribuição para o custeio do SAT, por meio da Lei nº 8.212/1991, é constitucional, autorizando que por meio de regulamento, se apure o grau de risco correspondente. Para que não parem dúvidas, transcrevo abaixo a ementa da referida decisão:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO: SEGURO DE ACIDENTE DO TRABALHO - SAT. Lei 7.787/89, arts. 3º e 4º; Lei 8.212/91, art. 22, II, redação da Lei 9.732/98. Decretos 612/92, 2.173/97 e 3.048/99. CF, art. 195, § 4º; art. 154, I; art. 5º, II; art. 150, I.

I. Contribuição para o custeio do Seguro de Acidente do Trabalho - SAT: Lei 7.787/89, art. 3º, II; Lei 8.212/91, art. 22,

II: alegação no sentido de que são ofensivos ao art. 195, § 4º, c/c art. 154, I, da Constituição Federal: improcedência. Desnecessidade de observância da técnica da competência residual da União, CF, art. 154, I. Desnecessidade de lei complementar para a instituição da contribuição para o SAT.

II. O art. 3º, II, da Lei 7.787/89 não é ofensivo ao princípio da igualdade, por isso que o art. 4º da mencionada lei cuidou de tratar desigualmente os desiguais.

III. As Leis 7.787/89, art. 3º, II, e 8.212/91, art. 22, II, definem, satisfatoriamente, todos os elementos capazes de fazer nascer a obrigação tributária válida. O fato de a lei deixar para o regulamento a complementação dos conceitos de "atividade preponderante" e "grau de risco leve, médio e grave" não implica ofensa ao princípio da legalidade genérica (art. 5º, II, da CF) nem da legalidade tributária (art. 150, I, da CF).

IV. Se o regulamento vai além do conteúdo da lei, a questão não é de inconstitucionalidade, mas de ilegalidade, matéria que não integra o contencioso constitucional.

V. Recurso extraordinário não conhecido.

Quanto ao FAP, no julgamento do paradigma RE 677.725, o STF firmou o Tema 554, da Repercussão Geral, nos seguintes termos:

O Fator Acidentário de Prevenção (FAP), previsto no art. 10 da Lei nº 10.666/2003, nos moldes do regulamento promovido pelo Decreto nº 3.048/99, atende ao princípio da legalidade tributária (art. 150, I, da CF).

No caso concreto, identificando a autoridade fiscal que a atividade preponderante do contribuinte pertence ao CNAE: 2790-2/99 (Fabricação de outros equipamentos e aparelhos elétricos não especificados anteriormente), constatou que a alíquota correspondente, conforme o Anexo V do Regulamento da Previdência Social é de 2% (risco médio). Para se apurar a alíquota efetiva, utilizou-se o menor índice possível para o FAP de 0,5000.

Inexiste por parte dos recorrentes qualquer questionamento quanto a erro na apuração, tanto da alíquota do GILRAT como do índice FAP, concentrando a insurgência sobre aspectos legais e constitucionais da exigência, os quais foram devidamente esclarecidos e confirmados, conforme precedentes do Supremo Tribunal Federal. Logo, nada a reparar à decisão recorrida.

3.5 QUALIFICAÇÃO DA MULTA DE OFÍCIO

Os recorrentes não se conformam com a aplicação da multa qualificada de 150%, aduzindo em sua defesa que não teria a autoridade apontado na acusação fiscal qualquer atuação fraudulenta que justificasse a qualificação. Faz, também, comentários sobre o efeito confiscatório do percentual da multa, que não serão enfrentados, conforme esclarecido no tópico relativo ao conhecimento. Ao final, subsidiariamente, requerem a redução da multa de ofício ao patamar de 75%.

Peço vênia para reproduzir o voto da decisão recorrida, o qual adiro, nos termos do § 12, do artigo 114, do RICARF:

Tem-se que a fraude se caracteriza em razão de uma ação ou omissão, de uma simulação ou ocultação, e pressupõe sempre a intenção de causar dano à Fazenda Pública, num propósito deliberado de se subtrair no todo ou em parte a uma obrigação tributária. Assim, ainda que o conceito de fraude seja amplo, deve sempre estar caracterizada a presença do dolo, um comportamento intencional de causar dano à Fazenda Pública.

A fiscalização considerou que o conjunto de provas colhidas durante a ação fiscal foram suficientes para a caracterização do dolo na conduta do sujeito passivo. A instrução probatória é farta neste sentido. Citem-se, por exemplo, recolhimento no SIMPLES mesmo depois da exclusão, permaneceu recolhendo no SIMPLES sem amparo judicial e omitiu rendimentos através de declaração falsa de receita de bruta de R\$ 391.863,91 enquanto as NF-e emitidas somam R\$ 16.297.000,06, fls. 104 e 105.

Tais provas foram amplamente descritas no Termo de Constatação e não receberam qualquer contestação objetiva nas impugnações dos sujeitos passivos, sendo suficientes para justificar a qualificação da multa pela presença inequívoca do dolo na conduta, tanto do sujeito passivo da obrigação principal, quanto dos responsáveis tributários.

Enfim, o intuito de fraude é evidente. Por tal razão, entende-se que a conduta da impugnante de não declarar os créditos tributários não decorreu de erro de cálculo do SIMPLES NACIONAL ou de equívoco cometido na interpretação da legislação aplicável aos fatos ocorridos, mas de deliberada intenção de impedir ou retardar o conhecimento da Receita Federal dos tributos que apurou e não pagou, e, conseqüentemente, o encaminhamento dos débitos para serem inscritos em dívida ativa, o que fatalmente ocorreria, caso os tributos, reconhecidamente devidos, houvessem sido declarados corretamente.

Portanto, não foi sem motivos que a autoridade lançadora achou por bem qualificar a multa proporcional aplicada. O contribuinte tinha pleno conhecimento de que não poderia declarar e recolher os tributos e contribuições de forma unificada pelo Simples Nacional, mas permaneceu renitente na apuração indevida da contribuição devida. Tais condutas não se pode relativizar, haja vista restou demonstrado o dolo específico para concretizá-las. Não se pode argumentar que se está diante de um equívoco ou do desconhecimento da legislação tributária. Muito pelo contrário, pois a sequência de acontecimentos envolvendo o contribuinte, já amplamente referidos ao longo deste voto, são bastante contundentes e comprometedoras, a justificar a remissão aos artigos 71 e 72 da Lei nº 4.502/1964.

Não há dúvida que a conduta do contribuinte visava dificultar o Fisco do conhecimento do fato gerador, bem como alterar suas características, pretendendo a utilização de um benefício tributário que já lhe fora cassado desde o primeiro dia de janeiro de 2011. Logo, está plenamente justificada a manutenção da qualificadora.

Ocorre que inobstante a manutenção da situação ensejadora da qualificadora da multa de ofício, a Lei 14.689/2023, deu nova redação ao § 1º, do artigo 44, da Lei 9.430/1996, cominando novo percentual para a multa punitiva, nos casos previstos nos artigos 71, 72 e 73, limitando-a ao percentual de 100%. Tal percentual deve ser aplicado ao caso, em razão do disposto no artigo 106, II, “c”, do CTN.

3.6 DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

Este capítulo recursal é desenvolvido para a insurgência quanto a responsabilidade pessoal ao crédito tributária imputada a Elizete Teixeira Gama e Cleusa Fernandes Ruiz Arsa, com fundamento no artigo 135, III, do CTN. Inicialmente desenvolvem seu raciocínio aduzindo que as administradoras não teriam praticado qualquer ato com excesso de poderes ou violação à lei, defendendo que a autoridade fiscal teria utilizado justificativa genérica para a sua inclusão no polo passivo, sem especificar os atos praticados. Por final, insistem os recorrentes que os sócios não podem responder pela inadimplência tributária da pessoa jurídica.

As solidárias têm razão quando afirmam que o administrador não pode responder pela inadimplência tributária da pessoa jurídica, mas parece não terem bem compreendido o motivo pelo qual estão sendo responsabilizadas pelo crédito tributário. A autoridade lançadora concluiu que intencionalmente houve a prestação de informações incorretas em GFIP, de modo a suprimir a incidência da contribuição previdenciária patronal e a devida a terceiros, ao se declarar optante pelo Simples Nacional, mesmo sabendo que essa informação é inverídica.

Pois bem, a prestação de informações tributárias falsas não pode ser considerada como se fossem simples atos de gestão realizados dentro dos limites de competência atribuídos pela lei, estatuto ou contrato social, de tal sorte que sua consequência seja imputada exclusivamente à pessoa jurídica. A falsidade da informação foi uma estratégia engendrada pelos seus administradores, motivo pelo qual se estabelece o liame necessário entre a sua conduta ilícita e o crédito tributário. Senão vejamos os motivos invocados pela fiscalização:

A Fiscalização analisou as informações e documentos da empresa e constatou que as pessoas físicas identificadas acima como “RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO” são responsáveis pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias da empresa TEIXEIRA E RUIZ, pois praticaram atos com excesso de poder ou infração de lei e contrato social, conforme discriminados no decorrer deste Termo e seus anexos.

A jurisprudência administrativa e judicial caminha no sentido de considerar a responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, como do tipo subjetiva, cabendo a autoridade lançadora apontar a conduta ilícita do administrador. No entanto, não é exigível a demonstração do dolo específico, sendo irrelevante se o ato ilícito foi praticado de forma dolosa ou culposa. Indispensável é a prova da conduta do administrador em desconformidade com a lei, e que ela esteja diretamente relacionada com a infração tributária. A falsidade nas declarações não pode ser imputada a outrem, senão as suas administradoras.

Creio que os pressupostos acima foram plenamente satisfeitos pelo relato fiscal, razão pela qual não cabe qualquer reparo à decisão recorrida, que manteve no polo passivo Elizete Teixeira Gama e Cleusa Fernandes Ruiz Arsa.

4 CONCLUSÃO

Por todo o exposto, voto por conhecer parcialmente dos recursos interpostos, exceto das matérias relacionadas com o questionamento do ato de exclusão de ofício do Simples Nacional, sobre o arrolamento de bens e do efeito confiscatório da multa de ofício, e, na parte conhecida, rejeitar a preliminar de nulidade e decadência, dando-lhe parcial provimento para reduzir a multa de ofício ao patamar de 100%.

Assinado Digitalmente

Marcelo Valverde Ferreira da Silva

ACÓRDÃO 2202-012.169 – 2ª SEÇÃO/2ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA

PROCESSO 19515.720661/2018-11

DOCUMENTO VALIDADO