



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

Processo n° 10469.722820/2012-54
Recurso n° Voluntário
Acórdão n° 3402-004.113 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária
Sessão de 23 de maio de 2017
Matéria PIS/COFINS
Recorrente JOSIVAL BARBOSA DA SILVA
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÃO PARA O FINANCIAMENTO DA SEGURIDADE SOCIAL - COFINS

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

INDÍCIOS. CONJUNTO LÓGICO, COERENTE E CONVERGENTE. PROVA DO LANÇAMENTO E DA SUJEIÇÃO PASSIVA. LEGITIMIDADE O conjunto lógico, coerente e convergente de indícios é, especialmente nos eventos simulados e/ou fraudulentos, prova legítima para respaldar o lançamento tributário e para definir a correspondente sujeição passiva.

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA. VEDAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses, não configuradas nos autos, previstas do art. 26- A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, no âmbito do processo administrativo tributário é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO E FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

Cabível a qualificação da multa de ofício quando comprovada, por meio de conjunto indiciário consistente e convergente, a ocorrência de sonegação e de fraude, consistente na interposição de pessoas jurídicas e na utilização de conta corrente bancária em nome de terceiros.

JUROS SOBRE MULTA DE OFÍCIO.

Não existe base legal no ordenamento jurídico para a incidência de juros sobre multa de ofício.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do recurso voluntário para dar provimento parcial no sentido de excluir os juros de mora incidentes sobre a multa de ofício na fase de liquidação administrativa do presente julgado. Vencidos os Conselheiros Jorge Freire, Waldir Navarro Bezerra e Maria Aparecida Martins de Paula que negaram provimento na íntegra.

(assinado digitalmente)

Antonio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator.

Participaram da sessão de julgamento os seguintes Conselheiros: Antônio Carlos Atulim (Presidente), Jorge Olmiro Lock Freire, Carlos Augusto Daniel Neto, Renato Vieira de Ávila, Maria Aparecida Martins de Paula, Diego Diniz Ribeiro, Thais de Laurentiis Galkowicz e Waldir Navarro Bezerra.

Relatório

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte em epígrafe contra a decisão da DRJ de fls. 678/706 que manteve os Autos de Infração de fls. 03/12 e 13/23, por meio dos quais são exigidos os seguintes montantes totais, atinentes à contribuição para o PIS/PASEP e à COFINS, devidas pela sistemática cumulativa no tocante aos meses de janeiro/2007 a dezembro/2009, acrescido de multa qualificada e juros de mora.

A autuação se baseou em minucioso relatório fiscal de fls. 26/38, no qual se verificou, de início, que a empresa SEVERINO P DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS (doravante SEVERINO) não possuía escrituração contábil, nem Notas Fiscais e talonário de saída referentes ao ano de 2008, entregando apenas os Livros de Entrada, Saída e de Apuração de ICMS, além de diversos títulos liquidados por meio de conta corrente do Banco Do Brasil e informando que esta conta corrente também fora movimentada pela empresa J. A. CORDEIRO, CNPJ: 08.049.064/0001-99 (doravante CORDEIRO).

Em razão da negativa da SEVERINO de apresentar os documentos relativos aos créditos bancários, expediu-se Requisição de Informações sobre Movimentação Financeira - RMF ao Banco do Brasil.

Foi instaurada fiscalização em nome de CORDEIRO, resultando em Termo de Constatação Fiscal no qual são narrados vários indícios de que as empresas e CORDEIRO não existiriam, pois não encontradas nos endereços registrados nos sistemas da Receita Federal do Brasil - RFB, e de que elas são “empresas de fachada” do empresário individual JOSIVAL BARBOSA DA SILVA, CNPJ: 40.760.514/0001-60 (doravante JOSIVAL).

Ao solicitar aos fornecedores da CORDEIRO e da SEVERINO informações sobre as vendas realizadas a estes, verificou-se que havia uma coincidência entre os endereços de entrega (Rua 1º de Maio, 765 e 773) e entre os contatos comerciais (Jorge Milton Bezerra de Paiva, Eugênio Peixoto Wanderley e Prod. Curumataú)

Diante disso concluiu o auditor que:

As respostas confirmaram as suspeitas da fiscalização, pois todos os fornecedores responderam que realizaram vendas aos indicados, e os locais de entrega, sem exceção, foram os endereços das empresas de Josival Barbosa da Silva, cujo nome fantasia é “Produtos CURIMATAÚ”, conforme se verifica pelas fotos abaixo anexadas [fls.28-30] e no sitio da empresa “www.produtoscurimatau.com.br”.

Os sistemas de cadastro da RFB e da Secretaria de Fazenda do Estado do RN demonstram que o empresário individual JOSIVAL BASBOSA DA SILVA ME, Cnpj 40.760.514/0001-60 está localizado nos endereços: RUA PRIMEIRO DE MAIO 765 e 789.

As fotos registradas pela fiscalização demonstram que o empresário ocupa vários prédios nessa rua, contudo nenhum dos prédios tem a indicação do número respectivo.

O fato do número 773 estar entre os números 765 e 789 e o fato de todos os prédios indicados nas fotos se tratarem de instalações do empresário JOSIVAL BASBOSA DA SILVA, comprovam que o número 773, nesta mesma rua, também é utilizado pelo empresário.

Além desse fato, várias outras informações prestadas pelos fornecedores confirmam o verdadeiro comprador:

1 .nas NFs da LDC Bioenergia consta como telefone do destinatário das mercadorias o nº (84) 3281.2159, que é o telefone de todas as 4 (quatro) filiais de Josival Barbosa, registradas na RFB;

2. a empresa 3 Corações informou que o telefone de contato é (84) 3281.2159, que é o telefone de todas as 4 (quatro) filiais de Josival Barbosa registradas na RFB;

3. a empresa Ruplast informou que a pessoa de contato para compras é exatamente o Sr. Josival Barbosa da Silva.

4. todos os fornecedores da empresa JA CORDEIRO ME, circularizados pela fiscalização, informaram entregar as mercadorias à rua Primeiro de Maio 765 e 773 (endereço da Curimataú);

5. todos os fornecedores da empresa SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS CEREAIS, circularizados pela fiscalização, informaram entregar as mercadorias à rua Primeiro de Maio 773 (endereço da Curimataú);

Depois de ser notificado, o empresário individual JOSIVAL BARBOSA apresentou uma declaração prestada pelo Sr. Marcelo Jaroslacsky Rushansky, representante da empresa Ruplast, na qual declara ter havido um erro na informação prestada anteriormente, pois o contato das vendas era o Sr. Severino e não o Sr. Josival Barbosa.

Um outro indício para a suspeita de Severino Pereira da Silva e Jean Antônio Cordeiro serem ‘laranjas’ de JOSIVAL, é o fato do nome ‘JOSA’ (apelido como é conhecido o

Sr. Josival Barbosa da Silva, na região de Nova Cruz) constar como contato na ficha cadastro da conta bancária da empresa SEVERINO, a qual, também era movimentada por CORDEIRO, segundo apurou a fiscalização, além disso, o nome JOSIVAL BARBOSA DA SILVA, consta na lista de referência dessa mesma ficha de cadastro.

Em tomada de depoimento do Sr. Jean Antônio Cordeiro, em relação à empresa CORDEIRO, apurou-se:

Nesta oportunidade ele afirmou que já possuía essa empresa, JÁ CORDEIRO ME, Cnpj nº 08.049.064/0001-99, há vários anos e confirmou que emprestou a sua empresa para o JOSA (Josival Barbosa da Silva) há aproximadamente 3 (três) anos. Afirmou também que não tem conta bancária e que, apesar de já ter visto o Sr. Severino Pereira da Silva, não conhece sua empresa. Afirmou, ainda, que várias outras empresas são usadas pelo JOSA para realizar suas transações comerciais. Declarou que, no início quando passou a empresa, os fornecedores já sabendo dessa triangulação ligavam para ele perguntando se poderiam realmente vender para o JOSA em nome da JA CORDEIRO ME.

Novamente, depois de ser notificado, o empresário individual JOSIVAL, apresentou uma declaração assinada por Jean Antônio Cordeiro, na qual informa nunca ter solicitado qualquer tomada de depoimento, que foi induzido a fazê-lo e negou as declarações prestadas, em 8/11/2011, **perante o Auditor Fiscal da Receita Federal e uma testemunha.**

Está consignado no Relatório Fiscal que “a prática de utilizar pessoas jurídicas já era familiar ao SR. JOSIVAL BARBOSA DA SILVA, pois em 2005 foi autuado pela RFB exatamente por realizar transações comerciais em nome de terceiros. Naquele processo a Delegacia de Julgamento confirmou, de forma unânime, sua responsabilidade ao proferir o acórdão nº 11-27.736, exarado no processo administrativo nº 16707.100656/2005-27”.

Frise-se que a empresa SEVERINO, conforme a RMF solicitada ao Banco do Brasil, vendeu vultosos valores em 2008, ao passo que a empresa CORDEIRO, embora seu sócio não tenha conta bancária, vendeu mais de 8 milhões de reais em 2007 e mais de 16 milhões em 2008.

Diante desse quadro probatório, concluiu o autuante que:

“as empresas SEVERINO P DA SILVA ESTIVAS CEREAIS (...) e J. A. CORDEIRO ME (...) no período de 2007, 2008 e 2009, não efetuaram transações comerciais de fato, somente serviram de fachada para transações comerciais do empresário individual JOSIVAL BARBOSA DA SILVA (...), contribuinte sobre o qual serão consideradas todas as transações comerciais efetuadas pelos dois anteriores, no período citado”.

O Sr. JOSIVAL apresentou as DCTFs de 2007 e 2008, tendo sido as mesmas consideradas pela fiscalização. Diante da recalcitrância das empresas em fornecer a documentação contábil e fiscal solicitada, o auditor apurou as receitas por arbitramento, tomando como base os seguintes valores:

18.1. Receitas em nome de SEVERINO P DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS e J. A. CORDEIRO ME: os valores, descritos nas planilhas constantes da décima primeira lauda do Relatório

Fiscal de fls. 26/38, declarados à Secretaria Estadual de Tributação –SET/RN, obtidos por meio da Consulta ao Movimento Econômico Tributário em anexo;

18.2. Receitas em nome de JOSIVAL BARBOSA DA SILVA: as importâncias descritas nas planilhas constantes da décima primeira lauda do Relatório de fls. 26/38, obtidas nos Livros Registro de Entrada, Saída, e Apuração do ICMS em poder da Fiscalização.

nº 9.430/96: Por fim, fundamentou a qualificação da multa na forma do art. 44, §1º da Lei

19.1. ao utilizar pessoas interpostas nas suas transações e, ainda, o usar conta bancárias em nome de terceiros, o autuado visou impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que caracteriza, em tese, sonegação, conforme art. 71, I, da Lei nº 4.502/64;

19.2. a conduta decursiva da livre vontade do fiscalizado modificou as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito ao sujeito passivo, objetivando evitar o pagamento de tributos, configurando-se neste caso, em tese, a fraude prevista no art. 72, da Lei nº 4.502/64.

O Contribuinte apresentou impugnação, com os seguintes fundamentos: (i) opõe preliminar de nulidade dos Autos de Infração; (ii) faz considerações a respeito da existência individual e própria de cada pessoa jurídica e da independência das operações mercantis de cada uma; (iii) alega decadência do direito ao lançamento dos tributos lançados em relação aos fatos geradores de janeiro e fevereiro/2007; (iv) opõe-se à exigência de multa de ofício ao percentual de 150%; e (v) insurge-se contra a cobrança de juros de mora sobre multa.

A DRJ julgou improcedente a impugnação apresentada em acórdão assim ementado:

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009

INDÍCIOS. CONJUNTO LÓGICO, COERENTE E CONVERGENTE. PROVA DO LANÇAMENTO E DA SUJEIÇÃO PASSIVA. LEGITIMIDADE O conjunto lógico, coerente e convergente de indícios é, especialmente nos eventos simulados e/ou fraudulentos, prova legítima para respaldar o lançamento tributário e para definir a correspondente sujeição passiva.

LANÇAMENTO. APURAÇÃO REALIZADA COM BASE EM DECLARAÇÕES PRESTADAS AO FISCO ESTADUAL. EXPLICAÇÃO DO CÁLCULO DAS DIFERENÇAS LANÇADAS. NULIDADE POR CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA.

INOCORRÊNCIA Não incorre em nulidade por cerceamento do direito ao contraditório e à ampla defesa o lançamento tributário que claramente explica os cálculos das diferenças autuadas, cujas bases de cálculo foram definidas a partir de receitas mensais de vendas constantes de Declarações, devidamente anexadas aos autos, prestadas ao Fisco Estadual em nome de empresas de fachada utilizadas pelo autuado para realizar suas operações comerciais.

LEI. FUNDAMENTO DE INCONSTITUCIONALIDADE. AFASTAMENTO DA APLICAÇÃO OU INOBSERVÂNCIA. VEDAÇÃO.

Ressalvadas as hipóteses, não configuradas nos autos, previstas do art. 26- A, §6º, do Decreto nº 70.235/72, no âmbito do processo administrativo tributário é vedado aos órgãos de julgamento afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade.

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Período de apuração: 01/01/2007 a 31/12/2009 MULTA DE OFÍCIO. SONEGAÇÃO E FRAUDE. QUALIFICAÇÃO.

Cabível a qualificação da multa de ofício quando comprovada, por meio de conjunto indiciário consistente e convergente, a ocorrência de sonegação e de fraude, consistente na interposição de pessoas jurídicas e na utilização de conta corrente bancária em nome de terceiros.

LANÇAMENTO. OCORRÊNCIA DE DOLO, FRAUDE OU SIMULAÇÃO. PRAZO DECADENCIAL. INÍCIO.

Nos casos de dolo, fraude ou simulação, inicia-se no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado o prazo de cinco anos para a Administração Tributária exigir diferenças, não recolhidas nem confessadas pelo sujeito passivo, a título de tributos submetidos ao lançamento por homologação.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário onde repisa as questões meritorias de sua impugnação, agregando as alegações de nulidade da decisão recorrida por a) juntada de documentos sobre os quais não houve contraditório; e b) não apreciação do argumento da não incidência de juros sobre a multa de ofício, pois a matéria não foi inserida no auto de infração.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Carlos Augusto Daniel Neto

Conheço do Recurso Voluntário por ser tempestivo e atender aos requisitos de admissibilidade da legislação pertinente.

Antes de tudo, verifica-se de pronto que o Recurso Voluntário não ventilou todas as questões trazidas pela Impugnação. Não houve menção às preliminares inicialmente aduzidas e à alegação de decadência, substituindo-as pelo pleito de nulidade da decisão recorrida.

Todavia, o Recorrente coloca em sua peça o seguinte parágrafo (fl.724):

55. São renovados todos os argumentos esposados na impugnação, que deverão ser objeto de apreciação e julgamento por parte desse egrégio Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Com tal parágrafo, pretende o Recorrente devolver toda a matéria de sua impugnação ao conhecimento deste Colegiado no Recurso Voluntário, o que não pode ocorrer. É vedado pelo ordenamento brasileiro a prática de recursos genéricos, em cumprimento da regra da dialeticidade, devendo-se apontar as razões pelas quais levou a parte recorrente a interpor o recurso sob julgamento.

Isso resta claro no art.1010, III do Novo CPC, ao tratar da Apelação (Art. 1.010. A apelação, interposta por petição dirigida ao juízo de primeiro grau, conterà: (...) III - as razões do pedido de reforma ou de decretação de nulidade;) e pelo art.60 da Lei nº 9.784/99 (Art. 60. O recurso interpõe-se por meio de requerimento no qual o recorrente deverá expor os fundamentos do pedido de reexame, podendo juntar os documentos que julgar convenientes.), ambos com aplicabilidade subsidiária e supletiva ao Decreto 70.235/72.

Desse modo, resta justificado de pronto as razões pela quais as matérias não expressamente contestadas no Recurso Voluntário não serão conhecidas por neste *decisum*, a despeito do pleito genérico do Recorrente.

1) Preliminares

a) Nulidade da decisão *a quo* por juntada de novos documentos

O julgado *a quo* juntou os seguintes documentos ao processo em momento posterior à Impugnação: (i) cópias de acórdãos proferidos pela DRJ RECIFE e pela 7ª Câmara do então 1º Conselho de Contribuintes nos autos do processo administrativo nº 16707.100656/2005-27 emitidos no sistema decisões e no sítio do CARF; (ii) cópias de Termo de Solidariedade Passiva e de avisos de recebimento entranhados àquele processo administrativo, obtidas por meio do sistema “e-Processo”; e (iii) extratos emitidos no sistema CNPJ.

Em razão disso, alega o Recorrente que a decisão seria nula por cerceamento de defesa, devendo-se abrir novo prazo para sua defesa acerca dos mesmos.

Tal alegação não merece prosperar. Acerca das nulidades, assevera o Decreto 70.235/72, em seu art.59 que:

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 conseqüência.

O pleito pode ser duplamente rechaçado.

Em primeiro lugar, verifica-se que a menção ao referido processo administrativo se deu desde o relatório fiscal, como se verifica em fl.31:

De fato, a prática de utilizar pessoas interpostas já era familiar ao Sr. JOSIVAL BARBOSA DA SILVA, pois em 2005 foi autuado pela RFB exatamente por realizar transações comerciais em nome de terceiros. Naquele processo a Delegacia de Julgamento confirmou, de forma unânime, sua responsabilidade ao proferir o acórdão nº 11-27.736, exarado no processo 16707.100656/2005-27, abaixo transcrito:

“Acordam os membros da 3ª Turma de Julgamento, por unanimidade, julgar procedente o lançamento, mantendo o crédito tributário exigido e confirmar a sujeição passiva solidária atribuída ao Sr.Josival Barbosa da Silva”

Trata-se de uma decisão proferida contra o Recorrente e acerca da qual o mesmo teve plena ciência, inclusive da sua menção no Auto de Infração. A juntada posterior da decisão pode ser tomada, no máximo, como ilustrativa, mas não tem participação na instrução do processo. Além disso, o Recorrente teve plena oportunidade de se defender da invocação desse precedente contra si, no momento em que este foi mencionado no relatório, o que não o fez oportunamente, restando afastada qualquer espécie de cerceamento de direito de defesa.

Em segundo lugar, a alegação da existência de um processo anterior em que o Recorrente foi autuado por utilização de pessoas interpostas não afetou de qualquer forma o raciocínio elaborado pela auditor, no relatório fiscal, e pelo julgado, na decisão recorrida, tratando-se muito mais de artifício retórico do que propriamente fundamento da autuação - esta largamente sustentada por indícios e provas no processo.

Desse modo, rejeito a preliminar alegada.

b) Nulidade da decisão recorrida por não conhecer o argumento contra a incidência de juros sobre multa de ofício.

Alega o Recorrente que o seu argumento não foi conhecido indevidamente, pleiteando a nulidade da decisão recorrida.

Em seu *decisum*, o julgado *a quo* consignou:

Desde logo, saliento que os Autos de Infração não calcularam juros de mora sobre a multa de ofício.

176. Realmente, os valores dos juros de mora indicados nos Autos de Infração são resultantes da aplicação dos correspondentes percentuais mensais sobre o montante da contribuição devida.

(...)

178. Nem poderiam os Autos de Infração apontar exigência de juros de mora sobre a multa de ofício, apenas vencida no último dia do mês em que realizado o lançamento.

179. É bem verdade que, uma vez que o crédito tributário lançado deve ser atualizado até a data do efetivo pagamento – e não somente até março de 2012 – eventualmente poderão ser exigidos juros de mora sobre a multa de ofício lançada. Todavia, como não foi expedida, após a lavratura dos Autos de Infração, qualquer notificação de cobrança, não está caracterizada esta situação.

180. Neste arcabouço, somente caso o impugnante venha a ser cobrado de juros de mora sobre a multa de ofício é que poderá questionar, pela via processual cabível, tal exigência, não cabendo a este Órgão Julgador se precipitar e julgar uma possível cobrança que ainda sequer está caracterizada neste momento processual.

182. Diante do que consta acima, não tomo conhecimento da questão em epígrafe.

Sem razão o pleito do Recorrente. Naquele momento não havia qualquer incidência de juros sobre a multa de ofício, de modo que não havia interesse processual, no momento, para impugnar tal ponto.

Desse modo, nego provimento à preliminar.

2) Do Mérito:

a) Da Alegação de Existência Individual e Própria de Cada Empresa e da Conjecturada Independência das Operações Mercantis de Cada Uma

Segundo já relatado, o autuante considerou que as empresas SEVERINO e CORDEIRO de fato não existiram no período autuado, ao longo do qual apenas serviram de “fachada” para as transações comerciais do empresário individual JOSIVAL, sobre o qual foram consideradas as operações comerciais das duas primeiras, contra o que se insurge o Recorrente.

Houve uma ampla investigação do auditor, onde diversos indícios foram levantados e aos quais não se pode deixar de conferir força probante pela coerência que guardam entre si e com os fundamentos da autuação atacada neste processo administrativo. Além disso, outras provas também foram levantadas, dando suporte às conclusões fiscais.

Acerca da validade de todos os meios de prova (o que incluem as indiciárias) no processo administrativo-tributário, assim ensina Paulo Celso B. Bonilha, in "*Da Prova no Direito Administrativo Tributário*", Editora Dialética, 2ª ed., 1997, págs. 82:

“Esclareça-se, inicialmente, com relação aos meios de prova do processo administrativo, que traço predominante é o da amplitude da utilização desses meios. Eis o magistério de Augustin A. Godillo:

'Não há limitações referentes às provas que podem ser produzidas no processo administrativo, admitir-se, em princípio, qualquer classe de prova das que se aceitam na legislação processual vigente em matéria e do trabalho ...'

No processo administrativo tributário também não existe limitação expressa, nem há razão para adotar-se posição discrepante: positiva, assim, a resposta à indagação inicial. (...)

E sobre o cabimento das provas indiciárias, reproduzo os seguintes fragmentos de ementas de julgados proferidos pelo Conselho de Contribuintes e pela Câmara Superior de Recursos Fiscais – CSRF:

PROVA INDICIÁRIA – VALIDADE. A prova indiciária, resultante de encadeamento lógico de indícios convergentes, é meio idôneo para referendar exigências tributárias, mormente nos eventos simulados. (...)” (Acórdão nº 107-09587, sessão de 17/12/2008, 7ª Câmara, 1º Conselho de Contribuintes).

“PAF - PROVA INDICIÁRIA - A prova indiciária é meio idôneo para referendar uma autuação, quando a sua formação está apoiada num encadeamento lógico de fatos e indícios convergentes que levam ao convencimento do julgador” (Acórdão nº 107-08.326, sessão de 09/11/2005, 7ª Câmara do 1º Conselho de Contribuintes).

Desse modo, não deve proceder qualquer crítica do Recorrente ao fundamento parcialmente indiciário das autuações perpetradas.

Primeiramente, é incontroverso que o SR. JOSIVAL BARBOSA DA SILVA figura, juntamente com o SR. EDMILSON, como nome de contato na Ficha Cadastral Bancária da conta corrente que a empresa SEVERINO mantém perante o Banco do Brasil (fls. 65/67).

Ora, por um lado a SEVERINO se negou a fornecer informações bancárias à fiscalização, mas por outro mantém seu concorrente comercial direto como pessoa de contato de sua conta-corrente? Isso já traz à baila a suspeita de uma relação estreita entre SEVERINO e JOSIVAL. Corroboram com isso alguns elementos:

1) a empresa “3 Corações” (uma das que forneceu, no período da autuação, mercadorias em nome da empresa SEVERINO), circularizada no curso da ação fiscal, informou que o número de contato telefônico de SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS era (84) 3281.2159 – telefone este que, de modo não rebatido, é o de JOSIVAL BARBOSA DA SILVA (fls. 134/137).

2) a declaração prestada pela empresa RUPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA (assinada aos 27/06/2011 pelo Diretor Financeiro da Empresa, Sr. DEIVY JAROSLAVSKY

RUSHANSKY, e pelo contador, SR. SEVERINO PIRES DA SILVA) de que o responsável pelo fechamento de negócios de SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS é o SR. JOSIVAL BARBOSA DA SILVA.

Sobre este item, cabem alguns esclarecimentos. O Sr. JOSIVAL apresentou uma declaração de MARCELLO JAROSLAVSKY RUSHANSKY alegando que tal declaração estava equivocada, e que o responsável pelo fechamento do negócio seria SEVERINO PIRES DA SILVA - o próprio contador que assinara a declaração anterior! Como bem apontado na decisão *a quo*, não parece plausível a ocorrência do equívoco pelos seguintes motivos:

primeiro, porque, como bem salientado pelo autuante no Relatório Fiscal de fls. 26/38, “Estranha o fato um representante da Ruplast vir agora afirmar que a empresa cometeu um equívoco anteriormente, pois a intimação fiscal solicitava tão somente o nome de contato comercial de Severino P. da Silva Estivas Cereais; a intimação não fazia qualquer menção a Josival Barbosa, contudo, foram prontos em afirmar que o Sr.

Josival Barbosa era o contato comercial, declaração que foi assinada pelo Diretor Financeiro e pelo contador da empresa”;

segundo, porque não me parece crível que, ao responder sobre a pessoa de contato de uma empresa denominada SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS, o contador da empresa RUPLAST INDÚSTRIA E COMÉRCIO LTDA, que coincidentemente se chama SEVERINO PIRES DA SILVA, tenha se olvidado que a pessoa de contato daquela empresa seria seu quase homônimo, SEVERINO PEREIRA DA SILVA, e, em vez do nome deste, mencionou o de JOSIVAL BARBOSA!

Pois bem, a declaração posterior tem clara intenção de iludir a fiscalização, devendo a primeira ser tomada por fidedigna, transparecendo maior coerência com o acervo probatório.

À partir da informação de que a SEVERINO teria uma conta bancária compartilhada com a CORDEIRO, e diante das infrutíferas tentativas de lhe dar ciência postal do início da fiscalização, diligenciou-se à cidade de NOVA CRUZ/RN, onde se verificou que:

88.1. no endereço de correspondência de J. A. CORDEIRO ME cadastrado perante a Secretaria de Estado de Tributação do RN (RUA SEN. GEORGINO AVELINO, 584, S. SEBASTIÃO) está a residência da mãe do SR. JEAN ANTÔNIO CORDEIRO, SRA. RITA FRANCISCA DA CONCEIÇÃO, que informou que seu filho não tem nem nunca teve empresa alguma e que ele, infelizmente, vive caído na rua no vício da bebida, e que, na realidade, esta empresa dele foi aberta por “JOSA”, comerciante da cidade, que teria convencido o seu filho a emprestar o nome por alguns trocados;

88.2. ao comparecer ao endereço da filial da empresa J. A. CORDEIRO, na RUA SEN. GEORGINO AVELINO, 1026, ali encontrou instalada uma das filiais de JOSA e, ao perguntar sobre o proprietário, foi dirigido à Rua Primeiro de Maio, 789, onde se situam as instalações da empresa de JOSIVAL

BARBOSA DA SILVA ME (que tem como nome de fantasia "CURIMATAÚ"), cujo gerente garantiu que na Rua GEORGINO AVELINO, 1026, funciona uma das filiais da CURIMATAÚ e imprimiu telas do Sintegra/ICMS2 para confirmar a informação e desde que entrou na empresa há 3 anos conhece aquelas instalações;

88.3. no endereço de SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS, na Rua Felipe Pegado Cortez, 100, funciona uma empresa de materiais de construções denominada "MB MADEIREIRA LTDA", cujo proprietário noticiou que comprou o prédio há uns cinco anos de uma empresa instalada no sul do Brasil e que não conhecia a empresa procurada pela Fiscalização;

88.4. no endereço de J. A. CORDEIRO ME na rua FRANCO DE OLIVEIRA, São Sebastião, não existe, como já havia sido identificado pelos Correios, o número 498 e naquela rua inexistente qualquer comércio atacadista de cereais.

Fica claro no depoimento da mãe do Sr. JEAN ANTÔNIO CORDEIRO que ele apenas emprestou seu nome ao "JOSA" para a criação da empresa. O que é corroborado pelo depoimento do mesmo JEAN A. CORDEIRO de fls.153 e 154, onde afirma que criou a empresa há 6 (seis) anos, tendo passado ela para JOSIVAL há aproximadamente 3 (três) anos.

Como feito com a RUPLAST, o Sr. JOSIVAL apresentou uma nova declaração em que JEAN A. CORDEIRO nega seu depoimento inicial. Parece se tratar de um *modus operandi* habitual do Recorrente para tentar iludir o Fisco. Não há qualquer indício de vício de vontade do depoente - muito pelo contrário, o depoimento vai de encontro aos demais indícios e provas do processo, o que reforçam sua força probatória.

E mais, bem coloca a decisão recorrida:

Saliento, contudo, que, na tentativa de desconstituir a primeira declaração do SR. JEAN, o impugnante atribui ao SR. JEAN a condição de pessoa "mais humilde" e de "simplório cidadão", o que encorpa ainda mais a tese de que JOSIVAL BARBOSA DA SILVA seja responsável pelas vendas em nome de J. A. CORDEIRO ME - que, consoante MOVECO acostado aos autos, faturou mais de R\$ 25.000.000,00 no período de 12 meses (junho/2007 a maio/2008) -, pois é evidente que nenhuma pessoa simplória e humilde movimentaria tamanha importância em apenas 12 meses!!!

Consoante Termo de Constatação de fls. 82/83, o autuante, tendo comparecido em diligência ao endereço de JOSIVAL BARBOSA DA SILVA na Rua 1º de Maio, 789, um gerente que se encontrava no local, que informou que trabalha na empresa há cerca de 3 anos, disse que no endereço da Rua Senador GEORGINO AVELINO, 1026, funciona, desde que começou a trabalhar para o autuado, uma das filiais da CURIMATAÚ. Pouco importa o nome do gerente, o que importa é que alguém que se identificou como tal atestou perante uma autoridade fiscal que lhe deu fé, corroborando para evidenciar a identidade de endereços.

Além disso, como aponta a decisão recorrida, os locais de entrega das mercadorias "entregam" a farsa:

encaixa-se a realização de entrega, mesmo após a alteração de seu endereço para a RUA FELIPE PEGADO CORTEZ, 100, de todas as mercadorias compradas em nome de SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS na Rua 1º de Maio, 773, bem como a entrega das mercadorias adquiridas em nome de J. A. CORDEIRO ME neste endereço e na Rua 1º de Maio, 765.

Ora, os endereços acima estão cravados, precisamente, entre os incontestados endereços comercial de JOSIVAL BARBOSA DA SILVA (Rua 1º de Maio, 789) e o informado por ele em suas Declarações de Ajuste Anual Pessoa Física (Rua 1º de Maio, 765, 1º andar).

O Recorrente se contradiz ao afirmar em determinado momento que passou a ocupar o imóvel que abrangia os números 765 e 773 da Rua 1ª de Maio, em Nova Cruz/RN (fl.165) e em momento posterior, em seu Recurso, nega que tenha ocupado o imóvel em qualquer momento.

Alega que não há prova de que a Curimataú esteja realmente localizada nos números 765 e/ou 773. Ora, pelas fotos carreadas aos autos se observa que as instalações de Curimataú são compostas por extenso e ininterrupto bloco de prédios contíguos, sendo que, como bem pontuou o autuante, ***se o SR. JOSIVAL ocupa os nº 765 e 789 desta Rua, e se não há quebra de continuidade deste bloco, também ocupa o nº 773.***

O Recorrente alega diversas coisas, mas sem apresentar provas de qualquer uma delas que pudesse infirmar quaisquer dos indícios carreados aos autos. Entre elas, afirma que o período de apuração (2007-2009) seria bem anterior à data da fiscalização (2011), o que não permitiria que fosse comprovado que na época a empresa funcionasse lá.

Novamente não merece prosperar, como bem apontado pela decisão recorrida:

*Em aditamento ao robusto conjunto probatório, já suficiente para desvendar a questão posta nos autos, é interessante consignar que, segundo cópias dos documentos do processo administrativo nº 16707.100656/2005-27 (Termo de Sujeição Solidária, fls. 652/655, SEBASTIÃO DE LIMA DELFINO, por cujas operações foi solidariamente responsabilizado o SR.JOSIVAL BARBOSA DA SILVA, que teve pleno acesso àqueles autos, também ocupou, precisamente, o endereço da Rua 1º de Maio, 765 (confirmei a situação por consulta feita ao sistema CNPJ, fls. 676/677, na qual há notícia de que SEBASTIÃO DE LIMA DELFINO funcionou no endereço acima de **2001 a 2003**).*

E arremata o relator a quo:

Outra peça que se amolda neste quebra-cabeças, dando-lhe a imagem descrita na autuação, é que o SR. JEAN ANTÔNIO CORDEIRO, não possui conta corrente bancária e que SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS (em cujo nome, apenas em 2007, foram movimentados mais de R\$17.000.000,00), disse não possuir uma única Nota Fiscal

de entrada ou de saída nem Livros Contábeis. Isto porque, consoante já mencionado inicialmente, nos casos de fraude, simulação, conluio, etc, os implicados dificilmente apresentam provas dos fatos aparentes: in casu, da movimentação em nome das pessoas interpostas.

E ressaltado: é verdade que nenhuma pessoa, física ou jurídica, está obrigada a manter conta corrente bancária; contudo, é inconcebível no mundo contemporâneo que um empresário individual que realmente exercesse atividades comerciais, movimentando R\$ 25.000.000,00 em doze meses conforme MOVECO acostado aos autos, não tivesse conta corrente e se utilizasse da conta corrente de outrem, o qual, por seu turno, sequer controla as operações de débitos e de crédito realizadas por conta e ordem do terceiro.

Outrossim, pelo contexto carreado aos autos, parece-me que não por acaso foi que SEVERINO P. DA SILVA ESTIVAS E CEREAIS não apresentou uma única Nota Fiscal ou escrituração contábil das operações por ele supostamente realizadas.

Por tudo isto que foi exposto, tenho plena e segura convicção de que as empresas CORDEIRO e SEVERINO são meras "empresas de fachada" do empresário individual JOSIVAL BARBOSA DA SILVA, julgando improcedentes suas alegações.

b) Da multa de ofício

Quanto à aplicação da multa qualificada de 150%, as condutas relatadas demonstram claro intento simulatório, o que autoriza a aplicação da multa prevista no art. 44, I, e §1º, da Lei nº 9.430/96 (na redação dada pela MP 351, de 22/01/2007, convertida na Lei nº 11.488, de 15/06/2007), e autoriza a exigência de multa a este percentual nos casos previstos nos arts. 71, 72 e 72, da Lei nº 4.502/64.

Por um lado, verifica-se a conduta de utilizar a interposição fraudulenta de pessoas e operar conta bancária estranha à contabilidade e titularizada por terceiro, visando impedir ou retardar o conhecimento, por parte da autoridade fazendária, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, o que caracteriza em tese a sonegação, conforme art. 71, I, da Lei 4.502/1964, utilizando-se de simulação subjetiva através de interpostas pessoas.

Por outro, a conduta decorrente da vontade livre e consciente do fiscalizado, modificou as características essenciais do fato gerador da obrigação tributária, no que diz respeito ao sujeito passivo, objetivando evitar o pagamento dos tributos. Configura-se nesse caso em tese, a fraude, prevista no art. 72 da Lei 4.502/1964.

O fato da autuação se basear em diversos indícios não é óbice à aplicação da multa qualificada, conforme precedentes deste Conselho:

“MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. Os indícios levantados pela fiscalização formam um conjunto probatório suficiente para caracterizar o evidente intuito de fraude” (Acórdão nº 107-08.405, 7º Câmara do 1º Conselho de Contribuintes, sessão de 25/01/2006)

Justificada, pois, a qualificação da multa de ofício.

Quanto à alegação de que a cobrança de multa ao percentual de 150% seria excessiva e confiscatória, desrespeitadora do princípio da capacidade contributiva e desviada da finalidade da pena, esclareço que a autoridade administrativa não pode afastar a aplicação de lei, por reputá-la inconstitucional ou incongruente com os princípios do ordenamento jurídico, conforme art. 26-A do Decreto 70.235/72.

Aliás, a incompetência da autoridade administrativa para se pronunciar sobre inconstitucionalidade de lei tributária está pacificada no CARF, que a respeito editou a Súmula nº 2, segundo a qual: **“O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.”**

Por outro lado, contesta o Recorrente a incidência de juros sobre multa de ofício. Sobre isto, entendo ter razão o contribuinte, pelo que tomo como os meus os fundamentos esposados pela Conselheira Thaís de Laurentiis no Acórdão 3402-003.148, em seu voto vencedor sobre esta matéria, reproduzido abaixo:

Com relação à não incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício, entendo que assiste razão à Recorrente. Isto porque inexistente no ordenamento jurídico pátrio dispositivo legal que fundamente tal exigência.

Com efeito, o artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430, de 37 de dezembro de 1996 (“Lei n. 9.430/96) dispõe que sobre os “os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, (...) não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora”, e que “sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora”.

O comando do citado artigo, portanto, determina que sobre os débitos (tributos) será aplicada multa de mora quando pagos a destempo, e sobre os débitos aplicarseá, igualmente, os juros de mora. Contudo, a multa de ofício não foi incluída no débito tributário para fins de aplicação dos juros. Seria de fato “ilógico interpretar que a expressão “débitos” ao início do caput abarca as multas de ofício. Se abarcasse, sobre elas deveria incidir a multa de mora, conforme o final do comando do caput”, nas palavras do Conselheiro Rosaldo Trevisan (Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013).

Vêse, assim, que a literalidade do artigo separa os débitos tributários das penalidades (multas de ofício), determinando a incidência dos juros só sobre os primeiros, e não sobre as segundas.

Parece ter assim andado o legislador buscando estar em sintonia com as regras estabelecidas pelo Código Tributário Nacional (“CTN”), com o status de lei complementar que tem ao dar cumprimento às funções estipuladas pelo artigo 146 da Constituição Federal.

*Efetivamente, o CTN além de claramente separar a natureza jurídica dos tributos (invariavelmente decorrente de condutas lícitas, segundo o artigo 3º) e das multas (penalidades pela prática de ilícitos, ou seja, sanções aplicadas quando da ocorrência de infrações ao sistema tributário), em seu artigo 161 coloca que o “**crédito** não integralmente pago no vencimento é acrescido de juros de mora, seja qual for o motivo determinante da falta, sem prejuízo da imposição das **penalidades** cabíveis e da aplicação de quaisquer medidas de garantia previstas nesta Lei ou em lei tributária.”*

O artigo 161 do CTN, destarte, desintegra as penalidades do crédito tributário para fins de aplicação dos juros. Afinal, caso quisesse que as penalidades estivessem abarcadas pela locução “crédito”, no início do dispositivo, não as teria destacado e dado tratamento diferenciado ao final do mesmo dispositivo legal.

Ressalto que não se está aqui a olvidar que a separação entre crédito tributário (do ponto de vista do Fisco, o que corresponde ao débito tributário, do ponto de vista do contribuinte) e penalidades, do artigo 161 do CTN, colide com outras normas trazidas pelo próprio CTN, vale dizer, o artigo 1131 combinado com o artigo 139,2 os quais, lidos conjuntamente, levam à conclusão de que o crédito tributário abarca toda a obrigação principal, composta tanto pelos tributos como pelas penalidades pecuniárias devidas pelo contribuinte aos Cofres Públicos.

*Tal incoerência, contudo, não é suficiente para afastar a dissociação entre crédito/débito tributário e penalidades, estampada tanto no artigo 161 do CTN como no artigo 61 da Lei n. 9.430/96, quando tratam **especificamente** a incidência dos juros sobre os valores devidos pelos contribuintes ao Fisco. Em ambos os dispositivos somente há autorização para a incidência de juros (no âmbito federal representado pela SELIC) sobre o crédito/débito, entendido como aquele decorrente de fatos gerados de tributos, mas não sobre as penalidades tributárias.*

As incoerências da legislação tributária são diversas, cabendo aos órgãos julgadores solucioná-las da maneira mais lógica e justa possível, que é justamente o que aqui se pretende, chegando, das razões acima expostas, à conclusão pela não incidência de juros sobre a multa de ofício.

Nesse sentido vem caminhando a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (e.g. Acórdão 3403002.367, de 24 de julho de 2013; Acórdão 3402002.862, de 26 de janeiro 2016), porém ainda não consolidada.

Assim, ao meu ver, é nesse sentido que deve ser interpretada a Súmula CARF n. 4,3 cujo teor impõe o reconhecimento como devida a SELIC sobre débitos tributários administrados pela Secretaria Receita Federal. São sim devidos os juros SELIC, mas tão somente sobre os tributos no período de inadimplência, e não sobre eventuais multas de ofício cobradas no mesmo suporte documental (auto de infração).

Sem lei que estabeleça expressamente a aplicação de juros sobre a multa de ofício, incabível a cobrança pretendida pela

Autoridade Fiscal nestes autos, devendo ser a mesma cancelada por este Colegiado.

Neste ponto, insta mencionar que não seria aplicável ao presente caso o art. 43, da Lei n.º 9.430/96, mencionado no Acórdão 9303002.399, da 3ª Turma da CSRF. Isso porque o referido dispositivo traz a previsão de aplicação dos juros de mora quando da lavratura auto de infração que se refira, "exclusivamente, a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente", tratando-se, portanto, de "Auto de Infração sem tributo" nos termos do título utilizado pela própria lei neste artigo:

*"Seção V Normas sobre o Lançamento de Tributos e Contribuições **Auto de Infração sem Tributo** Art. 43. Poderá ser formalizada exigência de crédito tributário correspondente **exclusivamente a multa ou a juros de mora, isolada ou conjuntamente.***

Parágrafo único. Sobre o crédito constituído na forma deste artigo, não pago no respectivo vencimento, incidirão juros de mora, calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento." (grifo nosso)

Como se depreende do relatório, a hipótese trazida no dispositivo legal acima distingue-se claramente daquela sob análise, no qual foi aplicada multa de ofício sobre o valor do tributo não recolhido (IPI), esta sim sem previsão legal para a incidência de juros.

Por fim, cumpre tecer alguns comentários sobre o julgamento do Superior Tribunal de Justiça, que poderia ser citado como fundamento da posição em sentido contrário a aqui exposta.

Trata-se do AgRg no REsp 1.335.688-PR, segundo o qual:

"entendimento de ambas as Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ no sentido de que: 'É legítima a incidência de juros de mora sobre multa fiscal punitiva, a qual integra o crédito tributário.' (REsp 1.129.990/PR, Rel. Min. Castro Meira, DJ de 14/9/2009). De igual modo: REsp 834.681/MG, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJ de 2/6/2010."

Com a devida vênia ao Egrégio Tribunal, entendo que a decisão ali alcançada não merece guarida. Para ser mais precisa, por uma análise acurada do teor do julgamento, entendo que o STJ ainda não se manifestou sobre a específica questão aqui discutida, pois no AgRg no REsp 1.335.688PR não foi trazido um único fundamento de decidir a respeito da dicção do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96, apresentada alhures, tendo sido a decisão calcada em acórdãos do próprio órgão que não resolvem ao tema. Explico.

No Recurso Especial n. 1.335.688, bem como no Agravo de Instrumento de mesmo número, as razões de decidir do Ministro Relator Benedito Gonçalves se limitam a afirmar que o acórdão do TRF da 4ª Região, objeto de reclame do contribuinte, ao decidir pela incidência dos juros Selic sobre a multa de ofício espelhou a jurisprudência firmada pelas Turmas que compõem a Primeira Seção do STJ, justamente como consta no trecho da ementa acima citado, quais sejam: o REsp 1.129.990/PR e o REsp 834.681/MG.

Ocorre que no REsp 1.129.990/PR, segundo os dizeres do Ministro Castro Meira (Relator) "a questão devolvida a este Superior Tribunal de Justiça consiste em saber se a multa decorrente do inadimplemento de ICMS sujeita-se à incidência de juros de mora, como defende o Fisco Estadual, ou sequer integra o crédito tributário e, portanto, não pode sofrer este acréscimo, conforme a tese adotada pelo acórdão hostilizado." Não são necessárias maiores digressões para chegar a conclusão de que se a matéria analisada pelo STJ nesse caso dizia respeito à tributo estadual (ICMS), de modo que não foi objeto de apreciação a legislação federal que fundamenta o presente voto (artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96). Com efeito, o r. acórdão teve como base unicamente as normas constantes dos artigos 113, 139 e 161 do CTN.

Na mesma problemática incorre o REsp 834.681/MG, no qual discutia-se, em primeiro lugar, a aplicabilidade da taxa Selic como índice legítimo de correção monetária e juros de mora para a correção de débitos do contribuinte perante a Fazenda Pública estadual (de Minas Gerais, in casu). Como segundo ponto enfrentado pelo STJ aparecia a incidência dos juros sobre a multa de ofício que, por óbvio, também se limitava ao âmbito da legislação estadual, provável razão pela qual mais uma vez o Tribunal silenciou sobre a exegese do artigo 61, caput e §3º da Lei n. 9.430/96.

Constata-se, assim, que os precedentes utilizados como alicerce para a decisão do AgRg no REsp 1.335.688PR não tangenciaram especificamente os dizeres do artigo 61 caput e §3º da Lei n. 9.430/96. Por essa razão não vislumbro qualquer razão para alterar o posicionamento majoritário que vem sendo adotado por esse Colegiado, a respeito da falta de previsão legal para a incidência da Selic sobre a multa de ofício imposta nos autos de infração lavrados pela Secretaria da Receita Federal.

Portanto, procede o pleito da Recorrente quanto à exclusão dos juros sobre multa de ofício.

3) Conclusão

Ante o exposto, voto por dar provimento parcial ao Recurso Voluntário para excluir a incidência de juros sobre a multa de ofício.

É como voto.

Carlos Augusto Daniel Neto - Relator

Processo nº 10469.722820/2012-54
Acórdão n.º **3402-004.113**

S3-C4T2
Fl. 11
