



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

Processo n° 12466.002002/2010-25
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° **3402-003.045 – 4ª Câmara / 2ª Turma Ordinária**
Sessão de 28 de abril de 2016
Matéria MULTA - CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO
Recorrente TOHNES IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÃO LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL

Período de apuração: 01/10/2007 a 30/06/2010

NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. REQUISITOS. MOTIVAÇÃO. TIPIFICAÇÃO. DESCRIÇÃO DOS FATOS. DESCABIMENTO.

O auto de infração deve-se ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional, e artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72. Estando o Auto de Infração devidamente motivado, contendo a descrição dos fatos e a fundamentação jurídica, referentes a todas as infrações, não há que se falar em ofensa aos princípios da ampla defesa e do contraditório.

IMPORTAÇÃO. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. NÃO COMPROVAÇÃO DA ORIGEM RECURSOS DO CAPITAL.

Não comprovada a origem dos recursos utilizados na integralização do capital social da empresa, dos empréstimos (mútuos), das importações e dos recursos oriundos das vendas realizadas às empresas, resta caracterizada a dissimulação da origem dos recursos empregados na execução das importações da empresa, como forma de ocultar o real interveniente dessas operações.

INCOMPATIBILIDADE ENTRE OS MONTANTES DAS OPERAÇÕES TRANSAÇONADAS NO COMÉRCIO EXTERIOR E A CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA DA EMPRESA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção legal *juris tantum* de interposição fraudulenta de terceiros, a qual só poderá ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem lícita dos recursos utilizados nas transações em questão.

IMPORTAÇÃO. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. MULTA EQUIVALENTE VALOR ADUANEIRO DA MERCADORIA.

Não sendo possível a aplicação da pena de perdimento, em razão das mercadorias já terem sido dadas a consumo ou por qualquer outro motivo, cabível a aplicação da multa de conversão da pena de perdimento, prevista no art. 23, § 3º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA. INDEFERIMENTO.

Dispensável a realização de diligência quando os documentos integrantes dos autos revelaram-se suficientes para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito. Solicitação indeferida, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, c/c artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Recursos de Ofício e Voluntário Negado.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer dos recursos de ofício e voluntário para negar-lhes provimento, nos termos do relatório e do voto que integram o presente julgado.

(assinado digitalmente)

Antônio Carlos Atulim - Presidente.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator.

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

Proferiu sustentação oral pela Recorrente a Dra. Onizia de Miranda Aguiar Pignataro, OAB/DF nº 26.538.

Relatório

Trata-se os autos de Auto de Infração lavrado por AFRFB em exercício na Alfândega do Porto de Vitória (ES), contra a empresa TOHNES IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÃO LTDA, doravante denominada apenas por **TOHNES**, que em sede de Procedimento Especial de Fiscalização Aduaneira (rito da IN SRF nº 228/02), para averiguar a regularidade das importações realizadas por conta própria e por encomenda, no período de 01/10/2007 a 30/06/2010, que ao final restou apurada conduta em infração tipificada como “Dano ao Erário”, punível com a penalidade de perdimento das mercadorias, convertida em pecúnia em face da impossibilidade de sua apreensão, com fulcro no inciso § 3º do artigo 23 do Decreto Lei nº 1.455/76, com a redação dada pela Lei nº 10.637/2002.

Por bem descrever os fatos, adoto o relatório objeto da decisão recorrida nº 11-47.680, prolatada pela 6ª Turma da DRJ em Recife (PE), a seguir transcrito na sua integralidade (fls. 21.773/21.794):

"(...) Contra a empresa TOHNES IMPORTAÇÕES E EXPORTAÇÃO LTDA., ora impugnante, já devidamente qualificada nos autos deste processo, doravante denominada apenas por Tohnes, foi lavrado Auto de Infração (AI), por AFRFB em exercício na Alfândega do Porto de Vitória (ES), em sede de Procedimento Especial de Fiscalização Aduaneira levado a efeito contra a mesma, no tocante às operações de importação registradas por sua conta e risco e encomenda, no período de 01/10/2007 a 30/06/2010, ao final do qual restou apurada a infração tipificada como "Dano ao Erário", haja vista a não comprovação da origem, disponibilidade e efetiva transferência dos recursos financeiros envolvidos em sua execução, punível com a penalidade de perdimento das mercadorias, convertida em pecúnia em face da impossibilidade de sua apreensão, com lançamento de crédito tributário no montante total de R\$ 3.591.778,33.

A seguir, destacaremos os principais fatos e elementos indiciários apresentados pela fiscalização como motivação do presente lançamento, instruídos por documentos, informações e pesquisas levantados no curso da ação fiscal, constantes do Relatório de Fiscalização, anexo do presente auto (fls. 03 a 67).

Após apresentar esclarecimentos sobre o desenvolvimento da ação fiscal, bens jurídicos protegidos pelo controle aduaneiro e prejuízos perpetrados pela interposição fraudulenta de pessoas, em síntese, as motivações e fundamentos para o lançamento foram apresentados pela fiscalização conforme se resume a seguir:

1. O contrato social para constituição da empresa TOHNES foi assinado em 07/03/2006, com cláusulas contratuais que declaravam que o capital social de R\$ 100.000,00 estaria integralizado em moeda corrente na data da assinatura do contrato. A composição societária inicial e quotas do capital estavam assim constituídos: Apolônia Horbelt Tohnes (CPF nº 035.902.737-71) com R\$ 75.000,00 (75%) E Joelson Delarmina (CPF nº 071.389.507-13) com R\$ 25.000,00 (25%);

2. De acordo com a 1ª ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL, assinada em 12/08/2008, o capital foi aumentado de R\$ 100.000,00 para R\$ 400.000,00. Naquele ato, R\$ 130.000,00 seriam integralizados em moeda corrente e R\$170.000,00 seriam integralizados no prazo de 730 dias. Desta forma, a Composição Societária seria assim alterada: Apolônia de R\$ 75.000,00 para R\$ 300.000,00 (75%) E Joelson de R\$ 25.000,00 para R\$ 100.000,00 (25%), fl. 17;

3. De acordo com a 2ª ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL, assinada em 24/06/2009, (registrado na JUCEES sob o nº 20090750012 em 29/06/2009) foram efetuadas

as seguintes modificações: ampliação do objeto social e a declaração de que o capital social encontrar-se-ia totalmente integralizado. A Fiscalização observou que dessa forma, os sócios Apolônia e Joelson deveriam ter capacidade financeira suficiente para a integralização do capital social nos valores de R\$ 300.000,00 e R\$ 100.000,00, respectivamente, fato que o procedimento jamais conseguiu verificar;

4. Destacou que a empresa TOHNES foi intimada e reintimada várias vezes a comprovar a integralização de seu capital social, desde sua formação original bem como nas diversas integralizações decorrentes das alterações contratuais ocorridas;

5. Observou que a integralização do Capital Social da TOHNES deveria ter ocorrido em 07/03/2006, nos termos descritos no Contrato Social. Em tal data, deveriam ter ocorrido as transferências de recursos para a empresa nos valores de R\$ 75.000, 00, por parte da Sra. Apolônia e de R\$ 25.000,00 por parte do Sr. Joelson, para fins de integralização do capital social declarado. Verificou, entretanto, que nenhum documento foi apresentado, coincidente em datas e valores, que comprovasse estas duas integralizações. Apontou um detalhe curioso: “No entanto, observa-se nas cópias dos extratos bancários (fls. 2298 do processo digital), que nos dias 03 e 04/04/2006, ou seja, em datas não coincidentes com as datas de integralização de Capital declaradas no Contrato Social (07/03/2006), foram observados depósitos que somaram o valor de R\$ 100.700,00 e, no mesmo dia, retiradas na importância de R\$ 99.620,79”, fl. 20;

6. Aduziu que aquilo que seria a suposta integralização do capital social inicial, não passou de uma simulação, já que praticamente toda a entrada de recursos na empresa foi retirada no mesmo dia. Destacou que a capacidade econômica-operacional da empresa restou comprometida após o saque desses recursos pelos sócios. Além disso, não foram apresentados contratos de empréstimos ou mútuos da empresa aos sócios que explicitassem quando e sob qual remuneração tais recursos seriam devolvidos à empresa.

Prosseguiu dizendo que a isso acresce o fato de que os supostos recursos dos sócios, conforme declarado na sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, do ano calendário de 2006, seriam provenientes de empréstimos, o que, também, não foi comprovado, fl. 21;

7. No que tange à 1ª ALTERAÇÃO E CONSOLIDAÇÃO DO CONTRATO SOCIAL, assinada em 12/08/2008, haveria um suposto aumento do capital social da ordem de R\$ 300.000,00, sendo R\$ 130.000,00 realizado no ato, ou seja, em 12/08/2008, e R\$ 170.000,00 realizado até o dia 24/06/2009. Observou neste ponto que a maior parte dos recursos foi realizada em dinheiro vivo. Do valor total de entradas de R\$ 431.700,00, o valor depositado em dinheiro foi de R\$ 277.160,00, ou seja, 64% do total, sem a identificação de sua origem, fl. 21;

8. A fiscalizada apresentou informação de que a sócia Apolônia teria se valido de empréstimos particulares e que estes seriam a fonte dos recursos utilizados para a integralização de sua parcela do capital social, através de contratos de mútuo firmados pela mutuária/sócia Apolônia com terceiros (3 pessoas físicas e uma pessoa jurídica). Ressaltou que tais contratos, os quais nunca foram pagos pelo mutuário, teriam sido firmados sem garantidor, sem valor da garantia, sem a forma de prestação e sem a identificação dos bens oferecidos em garantia (fls. 2842 a 2849 do processo digital). Aduziu ainda que não poderia haver bens em garantia já que a sócia Apolônia não os possuía em valor compatível com a garantia necessária e que seria necessário comprovar também a disponibilidade financeira por parte dos provedores dos empréstimos (quando não forem contraídos com instituições financeiras autorizadas pelo BACEN), fl. 22;

9. Consignou que essa comprovação não ocorreu, muito pelo contrário. O contribuinte apresentou cópias das DIRPF - Declaração Imposto de Renda Pessoa Física, exercício 2009 (ano-calendário 2008), dos agentes financiadores da sócia Apolônia, as quais comprovam a falta de capacidade financeira desses agentes (fls. 2850 a 2865), como segue: A)

a mutuante Isabel Clotildes de Carvalho Passos apresenta disponibilidade anual de R\$ 14.939,20 (AC/2008), não tendo assim disponibilidade financeira para emprestar R\$ 100.000,00 para a sócia Apolônia; B) o mutuante Sr. Gil Jefferson de Carvalho Passos, também, apresenta disponibilidade anual (AC/2008) de apenas R\$ 15.774,40; C) o mutuante Sr. Gilberto Almeida Passos, também, apresenta disponibilidade anual (AC/2008) de apenas R\$ 15.360,00; D) o quarto mutuante PJ IRMÃOS PAOLINO FERRAGENS LTDA-ME (CNPJ Nº 29.742.863/0001-16), atualmente com o nome UMUARAMA CORRETORA DE TÍTULOS E CRÉDITOS LTDA-ME não apresentou sua declaração DIPJ no ano calendário/2008, fls. 23 a 25;

10. A empresa TOHNES não apresentou contrato de mútuo e nem apresentou qualquer documento que comprovasse a origem, disponibilidade e transferência de recursos desse suposto quarto agente financiador (empresa UMUARAMA). Concluiu ressaltando que como estes agentes financiadores não comprovaram disponibilidade financeira para realizar tais empréstimos, os respectivos recursos devem ser excluídos do fluxo financeiro da sócia Apolônia, resultando no fato da sua indisponibilidade financeira para aportar sua parcela no capital social da empresa TOHNES, conforme demonstrativo apresentado à fl.26;

11. Quanto ao sócio Joelson Delarmina, também não foi apresentada documentação comprobatória da integralização de sua parcela no Capital da empresa; registrou que da análise das suas Declarações-DIRPF restou evidente que o Sr. Joelson não dispunha de rendimentos suficientes para o aporte de capital

descrito no contrato social, e suas alterações, da empresa TOHNES (declarou rendimentos tributáveis nos anos calendário de 2006, 2007 e 2008 de R\$ 13.407,62; 0,00 e R\$ 2.988,00, respectivamente), fl. 27;

12. Com isso, como não foi comprovada a origem e a efetiva transferência dos recursos empregados pelos sócios para integralização do capital social da empresa, conclui restar não comprovada a disponibilidade dos recursos empregados na realização de suas operações de comércio exterior, na forma previstas no art. 23, § 2º, do Dl. 1.455/76, fl.28;

13. Desde sua habilitação como operador no comércio exterior, a empresa TOHNES registrou importações declaradas como sendo por conta própria no total de US\$ 424.257,42 (ou R\$ 815.478,02), por conta e ordem de terceiros no valor (CIF) de US\$ 2.960.895,95 (ou R\$ 6.775.797,72), e por encomenda no total de (CIF) de US\$1.106.366,65 (ou R\$1.562.405,66), fl. 30;

14. A fiscalizada apresentou planilhas e recibos referentes aos financiamentos que obteve junto ao BANDES/FUNDAP. Os empréstimos obtidos na sistemática do BANDES/FUNDAP poderiam ser liquidados em 20 anos, com 5 anos de carência. Porém, a empresa TOHNES optou pela recompra de parte da dívida em leilões com deságio. Observou, nesse ponto, que os recursos advindos desses empréstimos são muito inferiores àqueles requeridos para suportar as importações por conta própria e as realizadas por encomenda no período fiscalizado, fl. 32;

15. Consignou que a TOHNES não demonstrou capacidade econômica para suportar os dispêndios nas suas operações internacionais, devido a não comprovação de suas fontes de financiamento, que mesmo consideradas se mostram insuficientes ao fluxo financeiro da empresa, e aos baixos resultados apresentados na sua atividade mercantil, conforme informação depreendida da análise do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados constantes dos livros fiscais apresentados pelo contribuinte, registrando fluxo financeiro negativo (conta caixa "a descoberto") nos anos calendário de 2007 a 2009 (saldo acumulado negativo em 31/12/2009 de R\$ - 424.840,81), fl. 35;

16. Concluiu o procedimento com a aplicação da pena de perdimento das mercadorias importadas pela impugnante nos anos de 2007 a 2010, registradas pela TOHNES como operações por conta própria e por encomenda, convertida em multa equivalente ao seu valor aduaneiro de R\$ 3.591.778,83 em face da impossibilidade de sua apreensão, vez que já foram consumidas, nos termos do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, com a redação do art.

59 da Lei nº 10.637/2002, e dos arts. 73 e 81 da Lei nº 10.833/2003.

De outra parte, contraditando o procedimento em causa, as contrarrazões apresentadas pela impugnante podem ser sinteticamente descritas como seguem (fls. 541 a 561):

(A) O auto de infração peca pelo vício da generalização, da presunção de fraude, que evidentemente não pode subsistir no ordenamento jurídico, mercê das garantias constitucionais constantes do artigo 5º da Constituição Federal;

(B) Fala-se em ocultação, mas não se diz quem esteve oculto. Fala-se em utilização de recursos ilícitos de terceiros, mas não se diz quem seriam esses terceiros, nem de que forma o dinheiro teria saído da empresa autuada para retornar a esses “ilícitos financiadores”;

(C) Especificamente a Sra. Apolônia H. Tohnes, sócia majoritária da Autuada, foi recentemente vítima de aviltante ação penal, na qual, por obra de auditores fiscais inimputáveis dessa mesma ALF/Vitória, foi acusada injustamente de dezenas de crimes, simplesmente, por na época, atuar como despachante aduaneira de várias empresas importadoras, que diferentemente desta agora autuada, nem mesmo lhe pertenciam (ação penal n.º. 2007.50.01.008492-9, na qual, após promoção de arquivamento do próprio MP, foi prolatada sentença absolutória de mérito, pelo MM. Juízo da 2ª Vara Federal Criminal de Vitória;

(D) A estratégia da autuação é simples e perversa. Descaracterizar, com argumentos presunçosos, toda e qualquer fonte de recursos ou financiamento da autuada, para ao final chegar à conclusão que todas as importações foram irregulares, e que em nenhuma foi comprovada a origem dos recursos;

(E) É perfeitamente possível uma pessoa, somente com sua reputação, obter crédito junto a exportadores, especialmente asiáticos, para iniciar um negócio de importação com prazo para pagamento, de tal forma que o exportador seja pago com o produto da venda das mercadorias desembaraçadas;

(F) Outra situação juridicamente inaceitável é o procedimento pelo qual a fiscalização descaracterizou os contratos de mútuo apresentados pela autuada. O que se fez foi simplesmente analisar a declaração de renda dessas pessoas e concluir que as mesmas não dispunham de recursos para realização dos empréstimos;

(G) A única divergência da integralização do capital social em relação às disposições do contrato social diz respeito a datas, o que não significa ausência de integralização;

(H) A presunção de interposição fraudulenta a partir da não comprovação da origem de recursos não pode se dar de forma absoluta, dissociada de uma análise da pessoa dos sócios e das demais circunstâncias concretas da empresa, máxime quando toda a receita de vendas da empresa é desconsiderada, com base nesse absurdo raciocínio indutivo derivado da não comprovação do capital social;

(I) Neste sentido, aponta a existência de receitas proveniente das operações por conta e ordem de terceiro, as quais não envolve recursos próprios da empresa e não foram consideradas como

fonte de recurso para o custeio de suas operações próprias de comércio exterior;

(J) A mesma situação se aplica às fontes lícitas de recursos da empresa através dos financiamentos providos pelo BANDES, dentro da sistemática do FUNDAP, da qual a recorrente é beneficiária;

(K) No tocante ao quantum da penalidade, aponta erro material, vez que na apuração de sua base de incidência foram incluídas operações registradas na modalidade por conta e ordem, com expressiva majoração do crédito lançado, especificando um total de 36 importações à fl. 549;

(L) Por fim, requer que não sendo declarado nulo o presente lançamento, que se determine a realização de diligência para que seja considerado lícito todo recurso proveniente da venda das mercadorias importadas por conta própria e por encomenda, pela prestação de serviço nas importações por conta e ordem de terceiro, dos financiamentos do BANDES e dos contratos de mútuos, nos quais os mutuantes não tenham sido intimados pela fiscalização para comprovação dos recursos emprestados, para assim considerando tais recursos na execução das atividades de comércio exterior da recorrente, julgar improcedente o lançamento.

É este o relatório.

O pedido de diligência solicitado pela impugnante foi deferido pela Autoridade Julgadora de primeira instância, que providenciou a verificação completa das DI's, mediante pesquisas nos sistemas extratores de dados, para determinar quais foram efetivamente registradas na modalidade "por conta e ordem de terceiros", quem são esses terceiros (razão social e CNPJ) e qual o seu valor aduaneiro.

Concluída a diligência, a Delegacia da Receita Federal de Julgamento em Recife/PE, então julgou procedente em parte a impugnação apresentada pela Recorrente, para, acolhendo os resultados da diligência, excluir da exação todas as DI's cursadas na modalidade "por conta e ordem de terceiros", em acórdão assim ementado:

*ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA
Período de apuração: 01/10/2007 a 30/06/2010*

*INCOMPATIBILIDADE ENTRE OS MONTANTES DAS
OPERAÇÕES TRANSACIONADAS NO COMÉRCIO
EXTERIOR E A CAPACIDADE ECONÔMICO-FINANCEIRA
DA EMPRESA. INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE
TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL.*

A incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade financeira e econômica da pessoa jurídica é uma presunção legal juris tantum de interposição fraudulenta de terceiros, a qual só poderá ser afastada pela apresentação de documentação idônea capaz de comprovar a origem lícita dos recursos utilizados nas transações em questão.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. DANO AO ERÁRIO. PENA DE PERDIMENTO. CONVERSÃO EM PECÚNIA.

A pena de perdimento, na hipótese de interposição fraudulenta de terceiros, converte-se na multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria quando esta houver sido consumida ou não for localizada.

INTERPOSIÇÃO FRAUDULENTA DE TERCEIROS. PRESUNÇÃO LEGAL. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM. ADQUIRENTE DECLARADO NÃO DESCARACTERIZADO. EXTENSÃO DA PRESUNÇÃO LEGAL.

A caracterização da interposição fraudulenta pela não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos aplicados em importações por conta própria, por si só, não é suficiente a caracterizar idêntica ocorrência nas operações realizadas por conta e ordem de terceiro, sem que se apure idêntica ocorrência em relação ao terceiro supridor dos recursos. Não tendo sido descaracterizada a condição do adquirente declarado, não há que se fale em interposição fraudulenta de tais operações, devendo as mesmas serem excluídas da base de apuração da penalidade aplicável ao importador ostensivo.

PERÍCIA. INDEFERIMENTO.

Dispensável a produção de laudo técnico quando os documentos integrantes dos autos revelaram-se suficientes para a formação de convicção e conseqüente julgamento do feito. Pedido indeferido, nos termos do artigo 18 do Decreto nº 70.235, de 1972, com a redação do artigo 1º da Lei nº 8.748, de 1993, c/c artigo 35 do Decreto nº 7.574, de 2011.

Impugnação Procedente em Parte

Crédito Tributário Mantido em Parte

Desta forma, o Presidente da 4ª Turma da DRJ/Recife recorreu de ofício da decisão, em cumprimento ao que dispõe o art. 34, inciso I, do Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972, com redação dada pela Lei nº 9.532, de 10 de dezembro de 1997, tendo em vista que crédito tributário exonerado excede o limite de R\$ 1.000.000,00, definido na Portaria MF nº 03, de 03 de janeiro de 2008.

Da ciência da decisão e do Recurso Voluntário

A recorrente, foi cientificada da referida decisão da DRJ (recibo AR) em 06/10/2014 (fl. 3.818) e apresentou em 05/11/2014 (fl. 3.820) o Recurso Voluntário de fls. 3.820/3.859), aduzindo em resumo as seguintes razões:

(i) requer que julgue improcedente o presente Auto de Infração quanto à parte que foi mantida pela DRJ, nos termos do artigo 59, § 3º, do Decreto 70.235/72, uma vez que alega que provou que a origem dos recursos para suas operações decorre de vendas de mercadorias, operações de mútuo e empréstimo bancários;

(ii) que a DRJ conferiu à questão da integralização do capital social, efeito que não possui qualquer base legal, pois a não comprovação da origem dos recursos utilizados em sua integralização não autoriza concluir que a Recorrente não possui origem para suas operações de importação;

(iii) o fato de a Fiscalização considerar que não foi comprovada a origem lícita da integralização do capital social não tem o condão de contaminar os recursos utilizados em todas as operações de comércio exterior realizadas;

(iv) que a Recorrente apresentou documentos e esclarecimentos solicitados pela Fiscalização quanto à origem dos recursos utilizados na integralização do capital social, consoante se verifica exemplificativamente dos documentos constantes às fls. 921/940 e 1.020/1.065 dos autos e declaração de fls. 1.018/1.019;

(v) que a ausência de declaração para fins de tributação do imposto de renda pelos supridores dos recursos utilizados na integralização do capital social, não é suficiente para afastar a licitude dos recursos, mormente diante da efetiva comprovação da origem e que a omissão de rendimentos nas declarações em tela poderia ensejar, eventual violação dos dispositivos do Regulamento do Imposto de Renda da Pessoa Física e Jurídica, mas não a conclusão de que os recursos são ilícitos;

(vi) ainda que não se considere comprovada a origem dos recursos utilizados na integralização do capital social, alega que só poderiam ser desconsideradas as importações que utilizaram tais recursos e não genericamente todas as importações;

(vii) que provou que possui financiamento decorrente do BANDES relativamente ao FUNDAP (fls. 3.513/3.602), contratos de financiamentos (empréstimos em Bancos) consoante se verifica nos documentos acostados às fls. 3.605/3.640 e mútuo, conforme documentos de fls. 3.674/3.681;

(viii) apresentou conjuntos de Notas Fiscais da matriz e da filial, dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009, reconhecido pela fiscalização à fl. 11 do Auto de infração, sendo que as mesmas gozam de presunção de veracidade, só podendo ser afastadas por meio de robusta prova em sentido contrário, o que não ocorreu no caso em concreto;

(ix) igualmente apresentou os seguintes documentos, que suportam a demonstração de que possui origem para os recursos: (a) Balancetes dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009 (fls 1259/2205); (b) Diário, Razão, Registro de Entradas e Saídas e Planos de Contas dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009 (fls. 1259/2205); (c) Demonstrativo da formação de preço (fls. 2207/2279); (d) Extratos mensais das movimentações bancárias de suas contas (fls. 2802/3116); e, (e) Contratos de compra e venda celebrados com empresas exterior (fls. 3.118/3.134).

(x) requer que se ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração quanto à parte que foi mantida pela DRJ, porque o Auto de Infração não possui a descrição de

fatos específicos referentes a cada uma das DI's tidas como irregulares, em flagrante violação ao disposto no artigo 10, do Decreto n.º 70.235/1972;

(xi) que se ANULE Acórdão recorrido quanto à parte que foi mantida pela DRJ, por cerceamento ao direito de defesa, convertendo o feito em diligência e baixando os autos à origem para que o Fisco considere lícitas todas as receitas da autuada.

Diante de todo o exposto, e com base no entendimento jurisprudencial do CARF, pede o conhecimento e o provimento do Recurso Voluntário, para o fim de reforma do acórdão recorrido, cancelando-se, em definitivo, a multa aplicada.

O recurso, então, chegou a este CARF, que foi analisado pelo Colegiado que decidiu por converter o processo em Diligência, conforme Resolução nº 3402-000.718, de 27/01/2015, que pelo voto vencedor, a Turma assim decidiu (fls. 3.870/3.878):

"(...) Assim sendo, entendeu-se que o processo não se encontrava em condições de receber um julgamento justo, pelo que se votou pela sua conversão em diligência, no sentido de determinar que a autoridade preparadora adotasse as seguintes providências:

a) Refazer o fluxo de pagamentos e recebimentos, cotejando com as disponibilidades de caixa/banco da Recorrente, excluindo as operações de importação por conta e ordem;

b) Considerar o preço pela prestação de serviços decorrentes das importações por conta e ordem realizadas pela Recorrente, assim como os aportes de investimentos fruto de captações junto a instituições financeiras;

c) Em face das providências acima, elaborar "Relatório de Recomposição do Fluxo de Caixa" da Recorrente e sua aplicação das operações de importação direta ou por encomenda (estas, se houverem – identificar esta circunstância), manifestando-se circunstanciada e objetivamente sobre a existência de recursos para cada uma das Declarações de Importação realizadas;

d) Para orientação do julgamento a ser proferido após cumprimento da diligência, abrir uma opção no "Relatório de Recomposição do Fluxo de Caixa", no qual se leve em consideração os mútuos declarados pela Recorrente, na pressuposição de que os mesmos efetivamente tivessem existido, e após, também em adendo ao mesmo Relatório, manifestando-se circunstanciada e objetivamente sobre a existência de recursos para cada uma das Declarações de Importação realizadas, também nesse pressuposto.

e) Intimar a Recorrente para manifestar-se sobre o Relatório conclusivo da diligência, em prazo não inferior a 30 dias, após o que, com ou sem manifestação, seja determinado o retorno dos autos ao Conselho para reinserção em pauta de julgamento.

Posto isto, em atendimento à Resolução nº 3402-000.718 da 4ª Câmara da 2ª Turma Ordinária do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, a fiscalização da ALF/Porto de Vitória (ES), intimou a empresa a apresentar documentos e arquivos contábeis (fls.

3.884/3.885). Após receber os arquivos (juntados aos autos fls. 3.890/4.025) e proceder as respectivas análises, o Fisco elabora Informação Fiscal às fls. 4.065/4.073, nos seguintes termos:

a) Neste item o julgador solicita que seja feito o fluxo de pagamento e recebimentos excluindo-se as operações por conta e ordem de terceiros. Ressalte-se, de princípio, que o fluxo de pagamentos e recebimentos (FLUXO FINANCEIRO - INDISPONIBILIDADE DE RECURSOS PARA OPERAR NO COMÉRCIO EXTERIOR) utilizado por esta fiscalização, não se confunde com outros fluxos financeiros também utilizados para este mesmo fim.

*Para poder atender a este quesito e aos outros que vem em seqüência, a fiscalização refez o fluxo de pagamentos e recebimentos **considerando as datas de todas as Declarações de Importações por Conta Própria e Por Encomenda**, excluindo-se as operações Por Conta e Ordem de Terceiros. Foram consideradas também as datas das glosas das integralizações diárias e não mensais, apenas a título informativo, pois não mudaram o resultado final.*

Desta feita, o FLUXO FINANCEIRO, que era mensal, se tornou diário para as datas onde ocorreram estas citadas operações de importação. Vale ressaltar que não se faz necessária qualquer adição ou exclusão de valores destas operações por conta da exclusão das operações por conta e ordem de terceiros no FLUXO FINANCEIRO já que os valores que foram dispensados para o pagamento das despesas com estas operações foram em sua integralidade suportados pelo adquirente que tão somente fez o repasse destes valores para a TOHNES, ou seja, deveria-se desconsiderar os dispêndios com estas operações por conta e ordem de terceiros e cumulativamente deveria se desconsiderar as entradas de recursos para suportar os dispêndios. O resultado disso, por óbvio, seria nulo.

Logo abaixo do FLUXO FINANCEIRO, listamos uma planilha auxiliar (OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA E POR ENCOMENDA) onde estão registradas as Declarações de Importação (Nº), dia do registro, CIF Real da Importação, e modalidade de importação. As datas destas operações são as datas que orientaram o FLUXO FINANCEIRO. Registramos abaixo, também, a planilha DEPÓSITOS BANCÁRIOS, onde constam os valores glosados dos anos 2008 e 2009 no FLUXO FINANCEIRO constante do auto de infração nas fls. 20 do processo administrativo fiscal. As datas em cor cinza são as datas em que houve operações de importação, conforme planilha auxiliar.

(...) demonstrativos

*b) O FLUXO FINANCEIRO utilizado por esta fiscalização considera, como já explicado no auto de infração, todas as entradas de recursos na empresa, tanto própria como de terceiros, fazendo no final e quando necessário, a devida “glosa” dos valores não comprovados de acordo com a legislação aplicável. **As receitas pela prestação de serviços decorrentes das importações por conta e ordem realizadas pela TOHNES já foram consideradas pela fiscalização, pois estão compreendidas nas disponibilidades da empresa, pois o lançamento contábil da receita terá como contrapartida a conta caixa ou bancos (Receita de Serviços a Caixa/Bancos). Com relação aos aportes de investimentos, frutos das captações junto às instituições financeiras, registramos que os mesmos não existiram, conforme pode se constatar pela análise da contabilidade da empresa. Se tivessem existido, também, estariam compreendidos no FLUXO FINANCEIRO, já que não houve por parte desta fiscalização nenhuma ‘glosa’ destes valores.***

c) O (FLUXO FINANCEIRO - INDISPONIBILIDADE DE RECURSOS PARA OPERAR NO COMÉRCIO EXTERIOR) em conjunto com o a planilha auxiliar (OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA E POR ENCOMENDA) atendem este quesito. As Declarações de Importação com as respectivas datas e suas modalidades estão na planilha auxiliar e a recomposição do fluxo de caixa está refletida diariamente no FLUXO FINANCEIRO. A coluna Saldo Real (FLUXO FINANCEIRO) reflete a existência ou não de saldo para cada dia em que houve operação de importação (datas na cor cinza).

d) Nas páginas 3.674 à 3.681 do processo constam os mútuos declarados pelo contribuinte tendo como mutuantes: Isabel Clotildes de Carvalho Passos - R\$ 100.000,00, Gilberto Almeida Passos – R\$ 100.000,00, Gil Jefferson de Carvalho Passos – R\$ 110.000,00 e Irmãos Paolino Ferragens Ltda-Me – 74.000,00. O total dos mútuos, portanto, é de R\$ 384.000,00. Se levarmos em consideração estes mútuos, que tem seu início em 15/07/2008, teremos a planilha listada no item “a”, DEPÓSITOS BANCÁRIOS, alterada para o período de 2008 e 2009 para DEPÓSITOS BANCÁRIOS ALTERADO. Por consequência o FLUXO FINANCEIRO também ficará modificado para FLUXO FINANCEIRO ALTERADO. Ressalta-se que os dois valores de 2007 permanecem inalterados.

Em 13/07/2015, a Recorrente foi regularmente intimada para manifestar-se sobre o Relatório conclusivo da diligência elaborada pela ALF/Porto de Vitória (fl. 4.037). Em 12/08/2015, às fls. 4.039/4.047, protocola suas manifestações sobre o resultado da diligência, em resumo, apresentando as seguintes contrarrazões:

- que ao analisar o relatório conclusivo da Fiscalização, cotejando com os quesitos a serem seguidos para a realização da diligência, verifica-se que as planilhas demonstrativas do fluxo financeiro da empresa não considerou os critérios, e, assim, não correspondem com a realidade dos fatos, consoante a seguir comprovado;

- em primeiro lugar, em atenção ao fluxo financeiro da pg. 2 do Relatório, a simples leitura do extrato bancário da empresa, comprova a existência, em todos os dias, de saldo positivo, que chegou a ser de até R\$ 341.941,97, no 17/11/2009, C/C 14.670-6, do Banco Bradesco;

- não obstante a existência de saldo na conta bancária, aquela Fiscalização, sem considerar de forma circunstanciada e objetiva a existência de recursos para as importações próprias e por encomenda, realizou diversos ajustes no saldo bancário, sem, contudo, indicar **objetivamente** o motivo das "glosas" dos recursos;

- tem-se que o modelo adotado pela Fiscalização na comprovação da origem dos recursos utilizados em cada operação de importação, não corresponde ao exigido (e comumente adotado) por este Conselho de Contribuintes;

- com efeito, a planilha acostada pelo Fisco não espelha a real movimentação na conta bancária da empresa, e assim não indica cada crédito/débito que foi lançado no extrato bancário, seja com o ingresso dos recursos (fruto de receitas financeiras e operacionais), seja os débitos, indicando sucintamente as despesas com importação;

- a Fiscalização não faz qualquer referência as despesas com os câmbios e sua correspondente origem. Enfim, em nada demonstra de maneira clara, **objetiva e circunstanciada** os recursos utilizados pela empresa para amparar cada despesa com a operação de importação (seja com o pagamento dos tributos, seja com o pagamento dos câmbios ao fornecedor).

- toma como exemplo a importação própria amparada pela DI nº09/1476990-6, registrada em 26/10/2009, cuja despesa com os tributos foi de R\$ 14.305,80 (II, PIS e COFINS). Essa despesa, foi devidamente paga no mesmo dia do registro da DI, conforme se pode depreender do *print* do extrato bancário do Banco do Brasil abaixo, conforme demonstrativos de fls. 4.042/4.045. Como se vê, isso não foi feito pela Fiscalização, tampouco foram considerados os mútuos e empréstimos da forma discriminada acima (no caso de origem amparada por empréstimos).

- nesta senda, percebe-se, com base na Planilha de Comprovação da Origem dos Recursos anexa, que cada operação, repita-se, foi circunstanciada e objetivamente comprovada, com indicação da origem dos recursos provenientes, não havendo que se falar de inexistência de saldo para arcar com todas as despesas, demonstrando, assim, que a Recorrente possui capacidade financeira, sendo seus recursos oriundos ou de receita operacional, ou de receita financeira. Anexa aos seguintes demonstrativos de comprovação da origens dos recursos financeiros das Importações por Encomenda de fls.4.048/4.055 e das importações por conta própria de fls. 4056/4061.

Sucessivamente, na remota hipótese de entenderem que a empresa não tinha origem, o que se admite para fins de argumentação, requer a redução do percentual da multa administrativa aplicada de 100% para 10%, tendo em vista que os adquirentes de todas as mercadorias foram devidamente identificados na contabilidade/extratos (fl. 4.045);

Diante do exposto, requer seja considerada a Planilha ora anexada para fins de comprovação de origem dos recursos empregados para satisfazer as despesas com os tributos e com os câmbios nas operações de importação, com a conseqüente improcedência do auto de infração ou, caso assim não entenda esta Turma Julgadora, baixe novamente o feito em diligência, a fim de que seja:

(i) o fluxo financeiro detalhado de forma objetiva, considerando, no caso, operação por operação e os recursos empregados em cada uma;

(ii) em caso de eventual glosa da receita utilizada, seja objetivamente indicado, operação a operação, o porquê da origem daquele recurso estar sendo desconsiderada.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Waldir Navarro Bezerra - Relator

Da admissibilidade do Recurso Voluntário

A recorrente, foi cientificada da referida decisão da DRJ (recibo AR) em 06/10/2014 (fl. 3.818) e apresentou em 05/11/2014 (fl. 3.820) o Recurso Voluntário de fls. 3.820/3.859), tempestivo, portanto. Assim, presentes os demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235, de 1972, o mesmo pode e deve ser conhecido.

Introdução

No presente caso, em razão da decisão de 1ª instância que deu provimento parcial a impugnação, estão em julgamento os **Recurso de Ofício e o Recurso Voluntário**.

A motivação do **recurso de ofício** efetuado pela DRJ em Recife (PR), foi por ter considerado procedente em parte a impugnação, acatando o resultado da diligência realizada pela Alfândega do Porto de Vitória (ES), que de fato, identificou e quantificou operações por conta e ordem de terceiro compondo a base de incidência da penalidade aplicada, as quais fogem ao escopo deste procedimento, razão pela qual devem ser excluídas da base de incidência da penalidade, exonerando-se o sujeito passivo de parte do crédito tributário

lançado no valor de R\$ 1.241.188,44 (fls. 3.768 a 3.769), mantendo o valor lançado em R\$ 2.350.589,89, conforme demonstrativo de fl. 3.788.

Do Recurso de Ofício

Como visto nos autos, são totalmente procedentes os argumentos apresentados no voto condutor da decisão *a quo*, onde a interposição fraudulenta caracterizada no caso estaria assim restrita às importações cuja execução demandaria recursos próprios. A conclusão prevista no art. 23, § 2º, do Decreto Lei nº 1.455/76, aplica-se ao caso por assim não ter sido comprovada a origem, disponibilidade e transferência de tais recursos.

Idêntico efeito para fins de caracterização da conduta em relação às importações realizadas por conta e ordem de terceiro apenas seria possível caso este, intimado a comprovar a origem dos recursos transferidos ao importador para execução das operações por sua conta e ordem, assim não o fizesse ou conseguisse comprovar, o que não é o caso, já que a ação fiscal envolveu exclusivamente a Recorrente.

Por tais razões, com base no art. 50, § 1º da Lei nº 9.784, de 1999, adoto na íntegra os argumentos da decisão de 1º grau para o caso, e assim voto por considerar **improcedente o recurso de ofício**.

Do Recurso Voluntário - Preliminares de nulidade

(a) Descrição do fato

A Recorrente requer que se ANULE o lançamento do crédito objeto do auto de infração quanto à parte que foi mantida pela DRJ, porque o Auto de Infração não possui a descrição do fato específicos referentes a cada uma das DI's tidas como irregulares, em flagrante violação ao disposto no artigo 10, do Decreto n.º 70.235/1972.

Que a mera leitura do Auto de infração demonstra que o Fisco não apresenta dados concretos que demonstrem a suposta prática de interposição fraudulenta para **cada processo** de importação objeto dos presentes autos. O Fisco **deve individualizar cada conduta**, demonstrando, efetivamente, que não teria comprovado os recursos utilizados para promover as importações narradas nos autos, evitando-se, desta forma, o uso de generalizações sem qualquer base probatória.

Que apesar de não listado no artigo 59 do Processo Administrativo Fiscal, o descumprimento dos requisitos do auto de infração configura nulidade por ausência de requisitos fundamental do auto de infração.

Quanto aos fundamentos da autuação e a descrição dos fatos, há que se destacar que o Relatório Fiscal que é parte integrante do auto de infração (folha de continuação), no corpo do Auto de Infração encontra-se expressamente destacado sua composição e motivação, conforme se verifica no início da fl. 4, *in verbis*:

"(...) Com a conclusão do procedimento especial de fiscalização aplicado à TOHNES, foi lavrada representação fiscal para fins de inaptidão da inscrição no CNPJ da empresa, processo nº 12466.002001/2010-81, cuja cópia integral se encontra nos 15 volumes do ANEXO I deste Auto, e tem como parte integrante o Relatório da Fiscalização e a documentação analisada pela ação fiscal, cujas fls. são citadas no presente Auto".

E, pela leitura dos autos, constata-se que o Fisco não só descreveu de forma suficientemente objetiva e cristalina os fatos, bem como o enquadramento legal e normativos às fls. 4/68 do Relatório Fiscal (continuação do Auto de Infração), como teceu importantes lições sobre o próprio controle aduaneiro e ainda sobre o comércio internacional e as partes eventualmente envolvidas, o que contribuiu, decisivamente, para a exata compreensão da autuação, conforme o resultado do Procedimento Especial culminando com o Relatório de Fiscalização às fls 3.701/3.761 e documentos acostados aos autos de fls. 586/3.700.

Ou seja, não verifico uma dúvida sequer relativa a descrição dos fatos narrados pela fiscalização, e tampouco sobre o enquadramento legal e/ou normativo adotado.

Apenas para um melhor esclarecimento sobre a nulidade dos autos, transcreve-se o dispositivo que rege a matéria no processo administrativo fiscal. Prescreve o art. 59 do Decreto nº 70.235/72, com a nova redação dada pela Lei nº 8.748, de 1993:

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 (...).

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.

Como se sabe, no âmbito da Receita Federal do Brasil, a Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002 e a Instrução Normativa RFB nº 1.169, de 2011, foram editadas para disciplinar os procedimentos de fiscalização aduaneira visando a verificação de eventuais operações no comércio internacional realizadas com indícios de interposição fraudulenta de terceiros.

Por conseguinte, considera-se nulo o ato, se praticado por pessoa incompetente ou com preterição do direito de defesa, não tendo se caracterizado quaisquer das situações, pois não se põe em dúvida a competência do autor, nem há que se falar em preterição do direito de defesa, vez que os fatos apurados foram descritos com o respectivo enquadramento legal, e encaminhados ao conhecimento da autuada, levando a mesma a defender-se plenamente através da peça impugnatória acostada aos autos.

Por fim, o auto de infração deve ter como premissa indelével a necessidade de atendimento aos requisitos mínimos de formação válida do ato administrativo fiscal, requisitos estes expressamente determinados pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional e artigos 10 e 11 do Decreto nº 70.235/72.

Deste modo, não merece guarida a alegação de nulidade, uma vez que foram cumpridos tais requisitos legais, não se enquadrando, portanto, em nenhum dos ditames do citado art. 59 do Decreto nº 70.235/72.

Rejeita-se, portanto, esta preliminar de nulidade.

(b) Cerceamento do direito de defesa

No que se refere ao argumento para que se ANULE acórdão recorrido quanto à parte que foi mantida pela DRJ, por cerceamento ao direito de defesa, convertendo o feito em diligência e baixando os autos à origem para que o Fisco considere lícitas todas as receitas da autuada, também não procede tal pedido.

A autuação foi efetuada com observância do princípio do devido processo legal, assegurando-se ao sujeito passivo o exercício do direito à ampla defesa, havendo sido atendidas todas as garantias processuais, nos termos do art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal, art. 142 do CTN e arts. 9º e 10 do Decreto nº 70.235/1972.

Em suma, neste auto, não existe cerceamento de defesa, uma vez que o Recorrente demonstra pleno conhecimento dos fatos que lhe foram imputados pela fiscalização e apresenta defesa robusta refutando essas imputações em todas as fases processuais.

Portanto, rejeita-se também esta preliminar.

MÉRITO***Histórico da legislação e conceitos aduaneiros nas operações de importação.***

Inicialmente, cabe salientar que a lei e a legislação aduaneira vigente admitem a atuação dos importadores em três diferentes modalidades de operações, a saber: **1.** Importação Direta; **2.** Importação por Conta e Ordem de Terceiros; e **3.** Importação para Revenda a Encomendante Pré-determinado.

Nesse caminho para melhor esclarecer os fatos, reproduzo um breve relato sobre a legislação e os conceitos aduaneiros envolvidos nas operações de comércio exterior, a ocultação de intervenientes e a interposição fraudulenta, elaborado pelo Conselheiro Winderley Moraes Pereira, proferido no Acórdão nº 3201-001.852, de 28/01/2015:

O controle aduaneiro é matéria relevante em todos os países e a comunidade internacional busca de forma incessante o controle das mercadorias importadas, de forma a garantir a segurança e a concorrência leal dentro das regras econômicas e tributárias.

Desde da edição do Decreto-Lei nº 37/66, o Brasil busca coibir as irregularidades na importação. Este diploma legal, determinava a conferência física e documental da totalidade das mercadorias importadas. Com o crescimento da economia nacional, a crescente integração do País no plano internacional e o aumento significativo das operações de comércio exterior, o Estado Brasileiro, decidiu modificar os controles que até então vinha exercendo sobre a importação, desenvolvendo controles específicos que se adequassem ao incremento das operações na área aduaneira.

A solução veio com a entrada em produção do Siscomex, módulo de Importação em janeiro de 1997. A partir deste Sistema, os controles de despacho aduaneiro de importação passaram a utilizar canais de conferência, que determinaram níveis diferentes de controles aduaneiros. Desde um controle total durante o despacho aduaneiro, com conferência documental, física das mercadorias e avaliação do valor aduaneiro até a um nível mínimo de conferência.

Ao modernizar o seu sistema de controle aduaneiro o País flexibilizou o controle individual das mercadorias importadas, mas, daí nasceu a necessidade de também trabalhar o controle em nível de operadores de comércio exterior. A partir desta premissa foram definidos controles aduaneiros em dois momentos distintos. O primeiro, anterior a operação de importação, quando é exigido uma habilitação prévia da empresa interessada em operar no comércio exterior. Este controle busca avaliar a idoneidade daquelas empresas que pretendem operar no comércio, e atualmente está disciplinado na Instrução Normativa da SRF nº 228/2002.

Apesar deste controle ser preferencialmente em momento anterior as operações, existem situações em que não é suficiente para impedir operações irregulares. Para coibir estas irregularidades a Fiscalização Aduaneira também atua em momento posterior ao desembaraço aduaneiro, buscando identificar irregularidades nas operações realizadas. O caminho adotado vem sendo o de confirmar a idoneidade das empresas envolvidas nas operações e investigar a origem dos recursos utilizados. A ocultação dos reais intervenientes ou a falta de comprovação da origem dos recursos configura, por força legal, dano ao erário, punível com a pena de perdimento das mercadorias, nos termos definidos no art. 23, inciso V, do DecretoLei nº 1.455/76.

"Art.23.Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias: ...

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº10.637,de30.12.2002).

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto nº 70.235, de 6 de março de 1972. (Redação dada pela Lei nº 12.350, de 2010).

O art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/76 trata de duas situações distintas: a primeira de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação e outra a interposição fraudulenta de terceiros que pode ser comprovada ou presumida nos termos previstos no art. 23, § 2º, do Decretolei nº 1.455/76. A existência de uma das duas situações, quando comprovadas pelo Fisco, ensejam a aplicação da penalidade de perdimento.

Matéria que suscita controversa é se a comprovação da origem dos recursos, utilizados na operação de comércio exterior, afastaria a aplicação de penalidades. Tal argumento não encontra respaldo na legislação que disciplina a matéria. Nos termos do art. 23, inciso V, do Decreto Lei nº 1.455/76, o dano ao erário, punido com a pena de perdimento da

mercadoria, ocorre quando a informação sobre os reais responsáveis pela operação de importação é deliberadamente ocultada dos controles fiscais e alfandegários, por meio de fraude ou simulação. A partir da determinação legal é inconteste que se a Fiscalização Aduaneira prova que determinada operação declarada ao Fisco não corresponde a realidade dos fatos, resta evidenciada o **Dano ao Erário** e o perdimento da mercadoria.

A comprovação da origem dos recursos afasta a presunção da interposição fraudulenta, mas de forma alguma é suficiente para afastar as outras previsões da norma que trata da ocultação dos reais intervenientes na operação de importação.

Quando a origem dos recursos não esta comprovada presume-se a interposição fraudulenta, quando comprovada nos autos, cabe a Fiscalização provar a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, para a aplicação da penalidade de perdimento das mercadorias nos termos do art. 22 do Decreto Lei nº 1.455/76. É mister salientar, que não são todas as operações por conta e ordem de terceiros são consideradas infração aduaneira. O art. 80 da Medida Provisória nº 2.158-35/01 estabeleceu a possibilidade de pessoas jurídicas importadoras atuarem em nome de terceiros por conta e ordem destes. Os procedimentos a serem seguidos nestas operações estão atualmente disciplinados na IN SRF nº 225/02.

Considerando a possibilidade de importações, com a intervenção de terceiros, fato previsto em lei e disciplinado pela Receita Federal, torna mais forte a pena a ser aplicada quando importador e real adquirente, utilizando de fraude ou simulação oculta esta operação do conhecimento dos órgãos de controle aduaneiro, visto que, o fato de não seguir as determinações normativas para as importações por conta e ordem, acarretam prejuízo aos controles aduaneiros, fiscais e tributários. A par de toda a discussão sobre a aplicação da pena de perdimento da mercadoria por dano ao erário, a matéria ainda não fica totalmente resolvida, visto que em determinadas situações, a pena de perdimento por diversos motivos não pode ser aplicada.

Aqui tem os um empecilho ao cumprimento da norma, já que impedida de aplicar o perdimento, se não existir outra pena possível, equivaleria a uma ausência de punibilidade, o que poderia além do prejuízo não ser ressarcido, estimular futuros atos ilícitos, diante da não aplicação da pena aos infratores.

Tal fato não ficou desconhecido pelo legislador, que de forma lúcida, criou a possibilidade da conversão da pena de perdimento em multa, no valor de 100% do valor da mercadoria, conforme previsto art. 23, § 3º do Decreto Lei nº 1.455/76.

Diante do arcabouço legal que trata a matéria, fica cristalino a procedência da aplicação da pena de perdimento, nas situações em que for comprovada a ocultação dos reais adquirentes da operação de importação, bem como a conversão da pena de perdimento em multa. Tal posição já é matéria assentada neste Conselho, conforme se verifica nos acórdãos nº 9303-001.632, 3201-00.837 e 3102-00.792.

ANÁLISE DO CASO SOB EXAME

Alega a Recorrente que quanto a **efetiva comprovação dos recursos empregados na integralização de capital social** e nas operações de importação, a fiscalização conclui, em seu relatório fiscal, que a hipótese dos autos seria de interposição fraudulenta presumida, diante da ausência de comprovação regular da origem dos recursos utilizados na

integralização do Capital Social e, por consequência, em operações de importação da **TOHNES**.

Como bem destacado pela decisão *a quo*, nesse particular, os seguintes elementos do quadro indiciário foram identificados pelo Fisco, que, em seu conjunto, demonstram, de forma coerente e inequívoca, a ocultação dos recursos requeridos para o financiamento das operações de comércio exterior da recorrente, fato a partir do qual se conclui pela interposição fraudulenta de suas importações por conta própria e encomenda, na forma prevista no art. 23, § 2º, do Decreto Lei nº 1.455, de 1976:

(i) da falta de capacidade econômica dos sócios em relação a integralização do montante do capital social da empresa (aporte inicial e nas alterações posteriores);

(ii) não comprovação (da origem) da efetiva integralização do capital social pelos sócios;

(iii) da consequente falta de capacidade econômica e operacional da empresa;

(iv) caracterização de simulação na captação de recursos, tanto na integralização do capital social quanto nos financiamentos e contratos de mútuos apresentados.

Do retorno da Diligência solicitada pelo CARF

Como visto, em atendimento à Resolução nº 3402-000.718, a ALF/Porto de Vitória (ES), intimou a empresa a apresentar documentos e arquivos contábeis (fls. 3.884/3.885). Após os exames, o Fisco elabora Informação Fiscal às fls. 4.065/4.073, o qual destaca-se abaixo os trechos considerados mais importantes (grifou-se):

item (a) da Resolução: *Neste item o julgador solicita que seja refeito o fluxo de pagamento e recebimentos excluindo-se as operações por conta e ordem de terceiros (...). Para poder atender a este quesito e aos outros que vem em seqüência, a fiscalização refez o fluxo de pagamentos e recebimentos considerando as datas de **todas as Declarações de Importações por Conta Própria e Por Encomenda, excluindo-se as operações Por Conta e Ordem de Terceiros (...)**. Desta feita, o FLUXO FINANCEIRO, que era mensal, **se tornou diário** para as datas onde ocorreram estas citadas operações de importação. (...) Logo abaixo do FLUXO FINANCEIRO, listamos uma planilha auxiliar (OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA E POR ENCOMENDA) onde estão registradas as Declarações de Importação (Nº), dia do registro, CIF Real da Importação, e modalidade de importação. As datas destas operações são as datas que orientaram o FLUXO FINANCEIRO. Registramos abaixo, também, a planilha DEPÓSITOS BANCÁRIOS, onde constam os valores glosados dos anos 2008 e 2009 no FLUXO FINANCEIRO constante do auto de infração nas fls. 20 do processo administrativo fiscal. As datas em cor cinza são as datas em que houve operações de importação, conforme planilha auxiliar.*

item (b) da Resolução: *O FLUXO FINANCEIRO utilizado por esta fiscalização considera, como já explicado no auto de infração, todas as entradas de recursos na empresa, tanto própria como de terceiros, fazendo no final e quando necessário, a devida “glosa” dos valores não comprovados de acordo com a legislação aplicável. **As receitas pela prestação de serviços decorrentes das importações por conta e ordem realizadas pela TOHNES já foram consideradas pela fiscalização, pois estão compreendidas nas disponibilidades da empresa, pois o lançamento contábil da receita terá como contrapartida a conta caixa ou bancos (Receita de Serviços a Caixa/Bancos).** Com relação aos aportes de investimentos, **frutos das captações junto às instituições financeiras, registramos que os mesmos não existiram, conforme pode se constatar pela análise da contabilidade da empresa (...).***

item (c) da Resolução: *O (FLUXO FINANCEIRO - INDISPONIBILIDADE DE RECURSOS PARA OPERAR NO COMÉRCIO EXTERIOR) em conjunto com o a planilha auxiliar (OPERAÇÕES POR CONTA PRÓPRIA E POR ENCOMENDA) atendem este quesito. As Declarações*

de Importação com as respectivas datas e suas modalidades estão na planilha auxiliar e a recomposição do fluxo de caixa está refletida diariamente no FLUXO FINANCEIRO. A coluna Saldo Real (FLUXO FINANCEIRO) reflete a existência ou não de saldo para cada dia em que houve operação de importação (datas na cor cinza).

Item (d) da Resolução: Nas páginas 3.674 à 3.681 do processo constam os mútuos declarados pelo contribuinte tendo como mutuantes: Isabel Clotildes de Carvalho Passos - R\$ 100.000,00, Gilberto Almeida Passos – R\$ 100.000,00, Gil Jefferson de Carvalho Passos – R\$ 110.000,00 e Irmãos Paolino Ferragens Ltda-Me – 74.000,00. O total dos mútuos, portanto, é de R\$ 384.000,00. Se levarmos em consideração estes mútuos, que tem seu início em 15/07/2008, teremos a planilha listada no item “a”, DEPÓSITOS BANCÁRIOS, alterada para o período de 2008 e 2009 para DEPÓSITOS BANCÁRIOS ALTERADO. Por consequência o FLUXO FINANCEIRO também ficará modificado para FLUXO FINANCEIRO ALTERADO. Ressalta-se que os dois valores de 2007 permanecem inalterados.

Após a ciência, em 13/07/2015, a Recorrente manifesta-se sobre o Relatório conclusivo da diligência (fl. 4.037), apresentando suas contrarrazões, afirmando que ao analisar o relatório da Fiscalização, cotejando com os quesitos a serem seguidos para a realização da diligência, as planilhas demonstrativas do fluxo financeiro da empresa não considerou os critérios solicitados e o modelo adotado pelo CARF, assim, não correspondem com a realidade dos fatos, como a seguir resumido:

(a) em primeiro lugar, em atenção ao fluxo financeiro da pg. 2 do Relatório, a simples leitura do extrato bancário, comprova a existência, em todos os dias, de saldo positivo, que chegou a ser de R\$ 341.941,97, no 17/11/2009, C/C 14.670-6, do Banco Bradesco; (b) a Fiscalização, sem considerar de forma circunstanciada e objetiva a existência de recursos para as importações próprias e por encomenda, realizou diversos ajustes no saldo bancário, sem, contudo, indicar o motivo das "glosas" dos recursos; (c) a fiscalização não faz qualquer referência as despesas seja com o pagamento dos tributos, seja com o pagamento dos câmbios ao fornecedor e sua correspondente origem; (d) toma como exemplo a importação própria amparada pela DI nº 09/1476990-6, registrada em 26/10/2009, cuja despesa com os tributos foi de R\$ 14.305,80 (II, PIS e COFINS). Alega que essa despesa, foi devidamente paga no mesmo dia do registro da DI, conforme se pode depreender do *print* do extrato bancário do Banco do Brasil abaixo, conforme demonstrativos de fls. 4.042/4.045; (e) tampouco foram considerados os mútuos e empréstimos da forma discriminada acima (no caso de origem amparada por empréstimos); (f) apresenta os demonstrativos Planilha de Comprovação da Origem dos Recursos, em que alega cada operação, foi circunstanciada e objetivamente comprovada, com indicação da origem dos recursos provenientes para as importações por Encomenda de fls.4.048/4.055 e para as importações por conta própria de fls. 4056/4061 e (g) requer, na remota hipótese de entenderem que a empresa não tinha origem, o que se admite para fins de argumentação, requer a redução do percentual da multa administrativa aplicada de 100% para 10%, tendo em vista que os adquirentes de todas as mercadorias foram devidamente identificados na contabilidade/extratos (fl. 4.045);

Diante do exposto, requer seja considerada as Planilhas (demonstrativos de fluxo financeiro) ora anexada, a consequente improcedência do auto de infração ou, caso assim não entenda, baixe novamente o feito em diligência.

Como se vê dos argumentos acima, a Recorrente nada comprovou ou comentou sobre as origens dos recursos aportados pelos sócios quando da integralizações do capital social da empresa, fato amplamente considerado e consignado no Relatório elaborado pela Fiscalização, centrando todas as suas considerações sobre o fluxo financeiro elaborado.

No caso, a Recorrente alega que, quanto a sócia Apolônia, os recursos para sua participação na empresa foram obtidos através de empréstimos (**alegando existir contrato de mútuo**) obtidos de pessoas físicas (sem disponibilidade financeiras comprovada na DIRPF), bem como a empresa Umuarama (que será objeto tópico próprio), esta não sabendo comprovar a origem de tais recursos aportados.

No entanto, da mesma forma, a Recorrente nada comentou sobre a comprovação da origem dos recursos das pessoas físicas e jurídicas provedoras dos empréstimos (mútuos) que alega ser a fonte de financiamento dos recursos da sócia Apolônia.

Por outro lado, como ficou demonstrado no resultado da diligência, o total dos mútuos declarados pela Recorrente foi de **R\$ 384.000,00** e se considerarmos os valores desses mútuos (como financiamentos de origem comprovadas), que teve seu início em 15/07/2008, teremos como resultado a Planilha listada no item "a" da Informação Fiscal, DEPÓSITOS BANCÁRIOS, alterada para o período de 2008 e 2009 para DEPÓSITOS BANCARIOS ALTERADO. Por consequência o FLUXO FINANCEIRO também ficará modificado para FLUXO FINANCEIRO ALTERADO, às fls. 4.071/4.073.

Portanto, pode se verificar que a capacidade econômica e operacional da TONHES, pode ter seu "divisor de águas" a partir de 07/2008, consoante os recursos originados dos contratos de mútuos que a Recorrente alega ter sido efetuados como forma de financiamento da integralização do capital social e das operações de importação realizadas por conta própria e por encomenda.

Nesse contexto, a seguir passaremos, então, a análise dos tópicos aqui tratados.

Da Origem dos recursos na integralização do Capital Social

Inicialmente destaca-se que desde sua habilitação como operador no comércio exterior, a empresa TOHNES registrou importações declaradas como sendo por conta própria no total de R\$ 815.478,02, por conta e ordem de terceiros no valor R\$ 6.775.797,72 e por encomenda no total de R\$ 1.562.405,66, conforme demonstrativo à fl. 31.

Verifica-se nos autos que o Contrato Social para constituição da empresa **TOHNES** foi assinado em **07/03/2006**, com capital social de R\$ 100.000,00, integralizado em moeda corrente na data da assinatura do contrato. A composição societária inicial e quotas do capital estavam assim constituídos: Apolônia Horbelt Tohnes, CPF nº 035.902.737-71, com R\$ 75.000,00 (75%) e Joelson Delarmina, CPF nº 071.389.507- 13, com R\$ 25.000,00 (25%).

Consta da 1ª alteração do Contrato Social, assinada em 12/08/2008, que o capital foi aumentado de R\$ 100.000,00 **para R\$ 400.000,00**, sendo que R\$ 130.000,00 seriam integralizados em moeda corrente e R\$ 170.000,00 integralizados no prazo de 730 dias. A composição societária ficou desta forma: Apolônia passou de R\$ 75.000,00 para R\$ 300.000,00 (75%) e Joelson de R\$ 25.000,00 para R\$ 100.000,00 (25%) à fl. 18.

Na 2ª alteração, de 24/06/2009, foram efetuadas as seguintes modificações: ampliação do objeto social e a declaração de que o capital social encontrar-se-ia totalmente integralizado (fl. 19).

O Fisco, então, observou que dessa forma, os sócios Apolônia e Joelson deveriam ter capacidade financeira suficiente para a integralização do capital social nos valores de R\$ 300.000,00 e R\$ 100.000,00, respectivamente, fato que durante o procedimento fiscal, a empresa TOHNES foi intimada e reintimada por várias vezes a comprovar e não conseguiu

lograr êxito, desde sua formação original, bem como nas demais integralizações decorrentes das alterações contratuais.

Verifica-se que no aporte original, quando do início de suas atividades, que nenhum documento foi apresentado, coincidente em datas e valores, que comprovasse tais integralizações. Ressalte-se ainda, que no Relatório Fiscal chama atenção do Fisco para um detalhe à fl. 21. Note-se que a constituição da empresa se deu em 07/03/2006. Veja-se:

"(...) No entanto, observa-se nas cópias dos extratos bancários, fls. 2.298 do ANEXO I, que nos dias **03 e 04/04/2006**, ou seja, em data não coincidente com as integralizações de Capital declaradas no Contrato Social, foram observados os seguintes depósitos e, **no mesmo dia, as seguintes retiradas:**

DEPÓSITOS			RETIRADAS		
DATA	HISTÓRICO	VALOR	DATA	HISTÓRICO	VALOR
03/04/2006	TRANSF. AG DINH	30.114,00	04/04/2006	RECIBO RETIRADA	30.000,00
04/04/2006	DEP DINHEIRO	19.886,00	04/04/2006	RECIBO RETIRADA	19.810,43
04/04/2006	DEP DINHEIRO	24.905,00	04/04/2006	RECIBO RETIRADA	25.000,00
04/04/2006	TRANSF. AG DINH	25.095,00	04/04/2006	RECIBO RETIRADA	24.810,36
		100.700,00			99.620,79

A fiscalização entendeu que essa operação, de suposta integralização do capital social inicial, não passou de uma simulação, já que praticamente toda a entrada de recursos na empresa (**que foi efetuada em dinheiro**) foi resgatada no mesmo dia (ver disposição no quadro acima). Com relação aos aportes em dinheiro realizados na conta bancária da empresa, inexistem quaisquer elementos probatórios trazidos aos autos que demonstrem sua origem como recursos próprios dos sócios, sem considerar que atos contínuos foram sacados da conta da empresa, não apresentando a recorrente qualquer motivação, registro contábil ou documental de seu dispêndio no objeto comercial da empresa.

Soma-se a isso o fato de que os supostos recursos dos sócios, conforme declarado na sua Declaração de Imposto de Renda Pessoa Física, do ano-calendário de 2006, seriam provenientes de "empréstimos", o que, também, não restou comprovado, uma vez que **não se havia conseguido identificar a titularidade dos depositários.**

O Fisco destaca que não houve a apresentação de regulares instrumentos de contrato de financiamento ou empréstimo e nem houve a comprovação da efetiva transferência dos recursos dos financiadores aos sócios. Estas duas situações são cumulativas e indispensáveis à comprovação de financiamentos e empréstimos, conforme mandamento da Instrução Normativa SRF nº 228/2002, em seu artigo 6º, III, § 1º. Veja-se (grifou-se):

Art. 6º Para efeito de cumprimento do disposto no inciso II do caput do art. 4º, além dos registros e demonstrações contábeis, poderão ser apresentados, dentre outros, elementos de prova de:

I - integralização do capital social;

II - (...).

III - financiamento de terceiros, por meio de instrumento de contrato de financiamento ou de empréstimo, contendo:

a) identificação dos participantes da operação: devedor, fornecedor, financiador, garantidor e assemelhados;

b) descrição das condições de financiamento: prazo de pagamento do principal, juros e encargos, margem adicional, valor de garantia, respectivos valores-base para cálculo, e parcelas não financiadas; e c) forma de prestação e identificação dos bens oferecidos em garantia.

§ 1º Quando a origem dos recursos for justificada mediante a apresentação de instrumento de contrato de empréstimo firmado com pessoa física ou com pessoa jurídica que não tenha essa atividade como objeto societário, o provedor dos recursos também deverá justificar a sua origem, disponibilidade e, se for o caso, efetiva transferência.

Desta forma a capacidade econômica-operacional da empresa restou comprometida após o saque desses recursos pelos sócios e que não houve a comprovação da integralização do Capital Social inicial da empresa TOHNES.

E mais. Quanto à 1ª alteração do CONTRATO SOCIAL, de 12/08/2008, haveria um suposto aumento do capital social da ordem de R\$ 300.000,00, sendo R\$ 130.000,00 realizado no ato, ou seja, em 12/08/2008, e R\$ 170.000,00 realizado até o dia 24/06/2009. A fiscalização observa que a maior parte dos recursos também foi realizada em dinheiro vivo. Do valor total de entradas de R\$ 431.700,00, o valor depositado em dinheiro foi de R\$ 277.160,00, ou seja, 64% do total, sem a identificação de sua origem (fl. 21/22).

Consta às fl. 24/25 do Relatório de Fiscalização, que a Recorrente apresentou informação de que a sócia Apolônia teria se valido de empréstimos particulares e que estes seriam a fonte dos recursos utilizados para a integralização de sua parcela do capital social, através de contratos de mútuo firmados pela sócia Apolônia com terceiros (3 pessoas físicas e uma pessoa jurídica). Ressaltou que tais contratos, os quais nunca provou que foram pagos pelo mutuário, teriam sido firmados sem garantidor, sem valor da garantia, sem a forma de prestação e sem a identificação dos bens oferecidos em garantia (fls. 3.674/3.681 do processo digital). Ressaltou ainda que não poderia haver bens em garantia já que a sócia Apolônia não os possuía em valor compatível com a garantia necessária e que seria necessário comprovar também a disponibilidade financeira por parte dos provedores dos empréstimos (quando não forem contraídos com instituições financeiras autorizadas pelo BACEN).

Como bem frisado pela decisão recorrida, ficou consignado no Relatório Fiscal (fls. 25/28), que essa comprovação não ocorreu, muito pelo contrário. O contribuinte apresentou cópias das DIRPF exercício 2009 (ano-calendário 2008), dos agentes financiadores da sócia Apolônia, as quais comprovam a falta de capacidade financeira desses agentes (fls. 3.682 a 3.697), como segue: (a) a mutuante Isabel Clotildes de Carvalho Passos apresenta disponibilidade anual de R\$ 14.939,20 (AC/2008), não tendo assim disponibilidade financeira para emprestar R\$ 100.000,00 para a sócia Apolônia; (b) o mutuante Sr. Gil Jefferson de Carvalho Passos, também, apresenta disponibilidade anual (AC/2008) de apenas R\$ 15.774,40; (c) o mutuante Sr. Gilberto Almeida Passos, também, apresenta disponibilidade anual (AC/2008) de apenas R\$ 15.360,00; (d) o quarto mutuante PJ Irmãos Paolino Ferragens Ltda-ME (CNPJ nº 29.742.863/0001-16), atualmente com o nome UMUARAMA Corretora de Títulos e Crédito Ltda-ME não apresentou sua declaração DIPJ no ano calendário/2008. A empresa TOHNES não apresentou contrato de mútuo e nem apresentou qualquer documento que comprovasse a origem, disponibilidade e transferência de recursos desse suposto quarto agente financiador (empresa UMUARAMA).

Já em relação ao sócio Joelson Delarmina, também não foi apresentada documentação comprobatória da integralização de sua parcela no Capital da empresa; registrou

que da análise das suas DIRPF restou evidente que o Sr. Joelson não dispunha de rendimentos suficientes para o aporte de capital descrito no contrato social, e suas alterações, da empresa TOHNES. Conforme consta à fl. 27, declarou rendimentos tributáveis nos anos calendário de 2006, 2007 e 2008 de R\$ 13.407,62; 0,00 e R\$ 2.988,00, respectivamente.

Neste diapasão, observa-se um conjunto de elementos indiciários que convergem e se reforçam no sentido de indicar a artificialidade das posição dos sócios no capital social da TOHNES.

Em sua peça impugnatório bem como em seu recurso, a Recorrente apenas apresenta refutações genéricas às evidências e conclusões apresentadas pela fiscalização, não trazendo qualquer argumento substancial ou elemento probatório que enfraqueça ou contradiga as conclusões do Fisco.

Quando do retorno da Diligência solicitado por este CARF, a Recorrente também nada acrescentou sobre esse tópico.

Ficou demonstrado nos autos que a sócia Apolônia, não possui rendimentos informados em sua declaração de rendimentos à RFB suficientes para tais integralizações de capital, conforme quadro demonstrativo apresentado pela fiscalização à fl. 26/27. Apesar disso, alega a Recorrente que o capital social foi integralizado, existindo apenas divergência em relação à data dos eventos, porém nada acrescenta em relação à licitude da origem dos recursos aportados pela sócia, como forma de demonstrar a regular integralização do capital social, que entre os meses de julho a outubro de 2008, apenas em depósito em dinheiro, totalizaram R\$ 277.160,00, acrescido de outro montante referente a transferências bancárias de sua conta para a empresa, em valor total de R\$ 141.340,00 (ver quadro fl. 20).

Dos financiamentos do BANDES/FUNDAP e outros

Alega a Recorrente em seu recurso que ainda que não se considere comprovada a origem dos recursos utilizados na integralização do capital social, que no caso, só poderiam ser desconsideradas as importações que utilizaram tais recursos e não genericamente todas as importações.

Alega que provou possuir financiamentos decorrente do BANDES relativamente ao FUNDAP (fls. 3.513/3.602), contratos de financiamentos (empréstimos em Bancos) consoante se verifica nos documentos acostados às fls. 3.605/3.640 e mútuo, conforme documentos de fls. 3.674/3.681.

A Recorrente apresentou planilhas e recibos referentes aos financiamentos que obteve junto ao BANDES/FUNDAP (conforme consta do Relatório Fiscal às fls. 14/16). Segundo levantamentos da fiscalização, totalizaram R\$ 977.337,41, tendo a empresa efetuado arremate de parte do montante da dívida ao custo de R\$ 105.600,67, o que resultaria uma disponibilidade financeira advinda desta linha de crédito no valor final de R\$ 871.736,66, obtida no decorrer de 3 (três) anos (2007 a 2009).

A fiscalização constatou ainda, que os empréstimos obtidos na sistemática do BANDES/FUNDAP poderiam ser liquidados em 20 anos, com 5 anos de carência. Porém, a empresa TOHNES optou pela recompra de parte da dívida em leilões com deságio. Observou, nesse ponto, que os recursos advindos desses empréstimos são muito inferiores àqueles

requeridos para suportar as importações por conta própria e as realizadas por encomenda no período fiscalizado, fl. 31.

Através de estudo de fluxo financeiro apresentado pela fiscalização às fls. 35 a 36, resta ali demonstrado quantitativamente a insuficiência financeira da empresa ao longo de sua vida operacional se excluídos os aportes financeiros realizados sem origem declarada (empréstimos e integralização do capital social), que ao longo dos 03 (três) anos totalizaram R\$ 488.044,40. Em tal levantamento, todo o resultado financeiro auferido pela empresa em sua atividade comercial e os empréstimos levantados junto ao programa do FUNDAP são considerados, refletidos nos saldos finais em caixa e depósitos bancários.

Da mesma forma, os contratos de empréstimos apresentados como fonte dos recursos pecam pela falta de elementos fáticos/probatórios de sua efetiva realização e transferência dos recursos, diante de uma evidente falta de capacidade econômica dos mutuantes para sua realização, conforme bem destacou a fiscalização (fls. 23 a 26).

Em seu recurso bem como no resultado da Diligência, aponta os empréstimos do FUNDAP e o resultado econômico de suas importações por conta e ordem de terceiro como fontes a serem consideradas no custeio de suas operações por conta própria. Porém, a análise de seu fluxo financeiro pelo estudo acima citado (fls. 35/36) demonstra a insuficiência dos demais recursos da empresa no custeio de suas atividades, restando clara a imprescindibilidade daqueles aportes de origem desconhecida no desempenho de sua atividade comercial, qual seja, a realização de operações de comércio exterior.

Como já visto no resultado da diligência, se os aportes financeiros realizados sem origem declarada (mútuos e integralização do capital social), que ao longo dos 03 (três) anos totalizaram R\$ 384.000,00, forem considerados, o desempenho da empresa encontra-se favorável, como pode ser visto nos demonstrativos de fls. 4.071/4.073.

Dos Contratos de Mútuos

Afirma que a realização de mútuos, ao contrário do quer fazer crer a fiscalização, comprova a licitude da origem dos recursos empregados nas operações de integralização do capital social.

Ora, é sabido que é lícito firmar contratos mútuos e que caso contrário, estar-se-ia admitindo que as importadoras não poderiam sequer tomar empréstimos bancários na realização de suas operações.

Porém, no caso, a Recorrente alega que no caso da sócia Apolônia, os recursos para sua participação na empresa foram obtidos através de empréstimos (**alegando existir contrato de mútuo**) obtidos de pessoas físicas (sem disponibilidade financeiras comprovadas), bem como a empresas Umuarama citadas em tópico anterior, esta não sabendo comprovar a origem de tais recursos aportados.

Posto isto, conclui-se que a Recorrente não apresenta nos autos qualquer instrução probatória de sua efetiva realização e quitação, o que se torna insuficiente para efeito de comprovação de origem dos recursos empregados na integralização do capital da empresa bem como na realização de operações de comércio exterior tratado nesses autos.

Dos documentos fiscais e contábeis apresentados

Aduz a Recorrente que apresentou os seguintes documentos, que suportam a demonstração de que possui origem para os recursos: (a) Balancetes dos anos de 2006, 2007,

2008 e 2009 (fls. 1.259/2.205); (b) Diário, Razão, Registro de Entradas e Saídas e Planos de Contas dos anos de 2006, 2007, 2008 e 2009 (fls. 1259/2205); (c) Demonstrativo da formação de preço (fls. 2.207/2.279); (d) Extratos mensais das movimentações bancárias de suas contas (fls. 2.802/3.116); e, (e) Contratos de compra e venda celebrados com empresas exterior (fls. 3.118/3.134) e ainda as Notas Fiscais da matriz e da filial.

Por outro giro, em seu relatório, o Fisco consignou que a TOHNES não demonstrou capacidade econômica para suportar os dispêndios nas suas operações internacionais, devido a não comprovação de suas fontes de financiamento, que mesmo consideradas se mostram insuficientes ao fluxo financeiro da empresa, e aos baixos resultados apresentados na sua atividade mercantil, conforme informação depreendida da análise do Balanço Patrimonial e Demonstração de Resultados constantes dos livros fiscais e contábeis apresentados pela Recorrente, registrando fluxo financeiro negativo (conta caixa “a descoberto”) nos anos calendário de 2007 a 2009 (saldo acumulado negativo em 31/12/2009 de R\$ - 424.840,81), fl. 35/36.

Em resumo, com isso, como não foi comprovada a origem e a efetiva transferência dos recursos empregados pelos sócios para integralização do capital social da empresa, conclui restar não comprovada a disponibilidade dos recursos empregados na realização de suas operações de comércio exterior, na forma previstas no art. 23, § 2º, do Decreto Lei nº 1.455/76.

Da multa aplicada - presunção de interposição fraudulenta

Argumenta a Recorrente que não se poderia presumir a ocorrência de interposição fraudulenta em suas operações de comércio exterior pela simples não comprovação de integralização do capital social, considerando sem origem lícita toda a receita gerada nas atividades comerciais da empresa para efeito de comprovação dos recursos empregados na execução de suas atividades de comércio exterior. Aduz ainda que os contratos de mútuos apresentados para efeito de origem dos recursos foram desconsiderados pela simples análise da declaração de renda dos mutuantes, sem que efetivamente se caracterizasse sua inexistência. E ainda que os empréstimos junto ao BANDES não foram considerados.

Por outro lado, o Fisco entendeu que houve a ocorrência de interposição fraudulenta nas importações realizadas pela empresa, por conta própria e encomenda, haja vista a não comprovação de origem dos recursos envolvido em tais operações de comércio exterior, já que se identificou no procedimento fiscal falta de capacidade financeira dos sócios em relação à integralização do capital social, irregularidades no demonstrativo de sua integralização e falta de capacidade econômica-operacional da empresa (e seus sócios) em relação ao montante de suas operações de comércio exterior.

Pois bem. Ocorre que o fundamental da questão (relacionada à origem dos recursos empregados na integralização do capital social), não tem como única referência a pessoa jurídica que os recebeu, mas também o sócio que proveu os recursos. Caso contrário bastar-se-ia que o terceiro ocultasse os recursos através dos sócios que os integralizariam ao capital da empresa, para que assim restasse comprovada a sua origem.

Como se sabe é obrigação do sujeito passivo apresentar, quando solicitado pelo Fisco, todos os documentos que deram suporte à sua escrituração contábil e fiscal. A prova da origem e efetiva entrega dos recursos para integralização de capital da empresa, deve ser comprovada por documento hábil, idônea e coincidente, em datas e valores.

Embora neste ponto é fato que se encontra demonstrada a efetiva transferência dos recursos envolvidos na integralização do capital social, com origem em conta bancária de sua titularidade, como já exposto em tópico anterior, é fato que não se verifica a devida demonstração em relação à **origem** lícita dos recursos empreendidos em tal integralização pelos referidos sócios da TOHNES.

Conforme apontado pelo Fisco no Relatório de Fiscalização, a sócia Apolônia H. Tohnes (com 75% do capital) e Sr. Joelson Dalarmina (com 25% do capital), em suas respectivas DIRPF, demonstrou não ter capacidade econômica, portanto, indisponibilidade dos recursos empregados no aporte inicial no capital social da empresa (quadro fl. 27). Muito embora, destaca-se que na Declaração do IR da sócia Apolônia, aponte a origem para tais recursos atribuída a contratos de mútuos elaborado junto a três pessoas físicas e uma jurídica (fls. 3.682/3.697), ressalte-se os quais foram firmados sem qualquer garantia e outras formalidades.

Portanto, em referência à origem dos recursos empregado pelos sócios para integralização do aporte inicial de Capital Social da TOHNES (no valor de R\$ 100.000,00, em 07/03/2006), não existe nos autos qualquer comprovação hábil que demonstre que a **efetiva origem** desses recursos eram lícitos, ressaltando-se que neste ponto, houve várias e infrutíferas tentativas apresentadas pela sócia e Recorrente com tal objetivo. Da mesma forma sucede-se nas alterações contratuais subsequentes.

Posto isto, não apenas a **efetividade da transferência**, mas também a **origem dos recursos** aplicados pelo sócio cotista são requisitos cumulativos e essenciais à comprovação de regularidade dos recursos envolvidos no financiamento das atividades de uma empresa, aspectos intrinsecamente relacionados aos reais intervenientes envolvidos na execução de suas atividades operacionais, em conformidade às conclusões presuntivas previstas no § 2º, V, do art. 23, do DL nº 1.455, de 1976.

Penalidade - Conversão do perdimento em multa

Como podemos verificar, evidenciou-se a infração tipificada na legislação tributária que trata da matéria, qual seja, "Dano ao Erário" consignado no art. 23, V, do Decreto-lei nº 1.455, de 1976 (reproduzido abaixo), bem como o disposto na Instrução Normativa SRF nº 228, de 2002, quando fica evidente as infrações regulamentares nos dispositivos da citada IN (SRF). Veja-se (grifado):

Art. 1º As empresas que revelarem indícios de incompatibilidade entre os volumes transacionados no comércio exterior e a capacidade econômica e financeira evidenciada ficarão sujeitas a procedimento especial de fiscalização, nos termos desta Instrução Normativa.

§ 1º O procedimento especial a que se refere o caput visa a identificar e coibir a ação fraudulenta de interpostas pessoas em operações de comércio exterior, como meio de dificultar a verificação da origem dos recursos aplicados, ou dos responsáveis por infração à legislação em vigor.

(...)

Art. 4º O procedimento especial será iniciado mediante intimação à empresa para, no prazo de 20 dias:

I - (...).

II - comprovar a origem lícita, a disponibilidade e a efetiva transferência, se for o caso, dos recursos necessários à prática das operações.

(...)

Art. 11. Concluído o procedimento especial, aplicar-se-á a pena de perdimento das mercadorias objeto das operações correspondentes, nos termos do art. 23, V do Decreto-lei nº 1.455, de 7 de abril de 1976, na hipótese de:

I - ocultação do verdadeiro responsável pelas operações, caso descaracterizada a condição de real adquirente ou vendedor das mercadorias;

II - interposição fraudulenta, nos termos do § 2º do art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, com a redação dada pela Medida Provisória nº 66, de 29 de agosto de 2002, em decorrência da não comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados, inclusive na hipótese do art. 10.

Já o art. 23 do Decreto-lei nº 1.455, de 1976, estabelece que:

Art 23. Consideram-se dano ao Erário as infrações relativas às mercadorias:

(...)

V - estrangeiras ou nacionais, na importação ou na exportação, na hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação, mediante fraude ou simulação, inclusive a interposição fraudulenta de terceiros.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 1º O dano ao erário decorrente das infrações previstas no caput deste artigo será punido com a pena de perdimento das mercadorias. (Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002)

§ 2º Presume-se interposição fraudulenta na operação de comércio exterior a não-comprovação da origem, disponibilidade e transferência dos recursos empregados.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

§ 3º A pena prevista no § 1º converte-se em multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria que não seja localizada ou que tenha sido consumida.(Incluído pela Lei nº 10.637, de 30.12.2002).

(...)

A redação do § 3º, acima citado, com alteração trazida pela Lei nº 12.350/2010, passou a ser:

§ 3º As infrações previstas no caput serão punidas com multa equivalente ao valor aduaneiro da mercadoria, na importação, ou ao preço constante da respectiva nota fiscal ou documento equivalente, na exportação, quando a mercadoria não for

localizada, ou tiver sido consumida ou revendida, observados o rito e as competências estabelecidos no Decreto no 70.235, de 6 de março de 1972.

A inserção destas normas no ordenamento jurídico teve como objetivo evitar práticas reiteradas de fraudes, em que empresas, com fins exclusivos de sonegação e de blindagem contra possíveis ações fiscalizatórias, operavam no comércio exterior através de terceiras pessoas indevidamente interpostas, normalmente constituídas com o objetivo único de se fazer aparecer na condição de real importadora e/ou exportadora, não possuindo bens capazes de suportar uma eventual execução fiscal, ficando o patrimônio da real operadora no comércio exterior totalmente resguardado, fatos que, sem dúvida, ocasionam grandes prejuízos ao Erário.

Assim, pode-se conceituar a interposição fraudulenta como uma espécie de fraude ou de simulação que se configura quando uma pessoa física ou jurídica, de forma indevida, apresenta-se como responsável por uma operação comercial, interpondo-se entre determinada parte (o Fisco) e a outra (o verdadeiro sujeito passivo responsável pela operação de comércio exterior), obtendo-se vantagens ilícitas em detrimento do erário.

Vale lembrar que o propósito do tipo infracional é coibir a ocultação do real adquirente da mercadoria na importação ou do vendedor da mercadoria na exportação. Trata-se de regra de especial relevância, à medida que a ocultação dos sujeitos envolvidos nas operações de comércio exterior pode estar associada à prática ilegais, dentre outras, a redução indevida dos tributos incidentes da importação (IPI, II, PIS/Pasep, Cofins, ICMS), do IPI devido na comercialização no mercado interno da mercadoria importada e do IRPJ e da CSLL.

Posto isto, o Fisco, então, após encerrado o procedimento fiscal e concluir que houve **dano ao erário** por ter ocorrido a interposição fraudulenta em operações de comércio exterior durante o período de 01/10/2007 a 30/06/2010, aplicou-se a conversão da pena de perdimento em multa equivalente a 100% do valor aduaneiro em relação àquelas mercadorias não localizadas, consumidas ou revendidas, com fulcro no inciso V, § 3º, do artigo 23 do Decreto-Lei 1.455/1976, com nova redação dada pelo art. 41 da Lei nº 12.350, de 2010.

Da redução da multa administrativa aplicada de 100% para 10% (retorno diligência).

Considerando que os adquirentes de todas as mercadorias foram devidamente identificados na contabilidade/extratos (fl. 4.045), requer a redução do percentual da multa administrativa aplicada de 100% para 10%.

Preliminarmente, ressalte-se que essa matéria se encontra preclusa, uma vez que não foi discutida em sua peça impugnatória. Veja-se precedente do CARF:

*Acórdão 3301-002.475 – CARF 3º Seção/3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária,
Relator: Sidney Eduardo Stahl, j. 11/11/2014*

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE PRODUTOS INDUSTRIALIZADOS- IPI

Ano calendário: 2006, 2007

PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL. PRECLUSÃO.

O contencioso administrativo instaura-se com a impugnação, que deve ser expressa, considerando-se não impugnada a matéria que não tenha sido diretamente contestada pelo impugnante. Inadmissível a apreciação em grau de recurso de matéria não suscitada na instância a quo. Não se conhece do

recurso quando este pretende alargar os limites do litígio já consolidado, sendo defeso ao contribuinte tratar de matéria não discutida na impugnação.

No entanto, me parece que a Recorrente solicita a aplicação da multa capitulada no art. 33 da Lei nº 11.488/2007, em razão da diversidade de objetividade jurídica das infrações. No entanto, ao contrário do que foi alegado pela Recorrente, tal motivo não afastaria a possibilidade da cominação cumulativa da multa substitutiva.

A objetividade jurídica dos preceitos é completamente distinta. A multa do art. 33 da Lei nº 11.488/2007, correspondente a 10% do valor da operação, é imposta em função do uso abusivo da personalidade jurídica, **quando empregada como simples anteparo para a ocultação dos reais envolvidos na operação de comércio exterior**. A pena de perdimento e a multa substitutiva do art. 23 do Decreto-Lei nº 1.455/1976, por sua vez, têm como pressuposto o dano ao erário decorrente da interposição fraudulenta.

As infrações, portanto, não podem ser consideradas idênticas, o que afastaria a caracterização do *bis-in-idem*. Se fosse o caso de vigência da referida Lei à época dos fatos, as multas, por conseguinte, deveriam ser aplicadas de forma cumulativa, nos termos do art. 99 do Decreto-Lei nº 37/66, mesmo quando a caracterização da interposição fraudulenta ocorre de forma presumida.

Ambas, portanto, aplicar-se-iam cumulativamente, consoante interpretação igualmente adotada no seguinte julgado da 2ª Turma Ordinária da 1ª Câmara:

CONVERSÃO DA PENA DE PERDIMENTO EM MULTA. HIPÓTESES. A conversão da Pena de Perdimento em multa poderá ser levada a efeito sempre que as mercadorias sujeitas àquela penalidade tiverem sido dadas a consumo, por meio da sua comercialização.

REFLEXO DO ART. 33 DA LEI Nº 11.488, DE 2007 SOBRE O INCISO V DO ART. 23 DO DECRETO-LEI Nº 1.475, DE 1976. AUSÊNCIA. O art. 33 da Lei nº 11.488, de 2007 não produz qualquer reflexo sobre a imposição da pena de perdimento ou multa substitutiva à hipótese de ocultação do sujeito passivo, do real vendedor, comprador ou de responsável pela operação. Jurisprudência.

Recursos de Ofício Provido e Voluntário Negado.”

(Acórdão nº 3102-00.662 - 3ª S. 1ª C. 2ª TO. Rel. Conselheiro Luis Marcelo Guerra de Castro. S. 24/05/2010).

Portanto, quanto a este item, mesmo sendo matéria preclusa, não assisteria razão a solicitação da recorrente.

Do pedido de Diligência

A Recorrente solicita que se considere com origem comprovada os recursos envolvidos na execução de suas importações, as receitas provenientes de sua atividade empresarial, relacionadas à revenda das mercadorias importadas por sua conta e risco e aquelas provenientes das operações por conta e ordem de terceiro e por encomenda, bem como os

financiamentos obtidos no programa FUNDAP, para as quais requer a **realização de diligência** para sua identificação e quantificação.

Este CARF, entendeu necessário e converteu o processo em Diligência, o que resultou na Informação Fiscal (fls. 4.065/4.073), bem como a Recorrente manifestou-se sobre o resultado prolatado pelo Fisco (fl. 4.039/4.047), que ao final, solicita novamente a possibilidade de se baixar novamente o feito em diligência, a fim de que seja: (i) o fluxo financeiro detalhado de forma objetiva, considerando, no caso, operação por operação e os recursos empregados em cada uma; (ii) em caso de eventual glosa da receita utilizada, seja objetivamente indicado, operação a operação, o porquê da origem daquele recurso estar sendo desconsiderada.

A propósito, transcrevo os parágrafos pertinentes do voto condutor da decisão recorrida:

Por fim, considerando vencidos todos os itens das contrarrazões da recorrente, convém observar ainda que os documentos integrantes dos autos revelaram-se suficientes para a formação de convicção e julgamento do feito, demonstrando-se despicienda e meramente procrastinatória a providência genérica solicitada pela defendente para a realização de diligências e perícias necessárias à elucidação das questões apontadas.

As diligências e a perícia técnica são meios de prova auxiliares da formação do julgador, destinadas ao esclarecimento de questões dúbias e à elucidação de aspectos técnicos, cuja solução necessite de expertise e conhecimento especializados e que escapam do conhecimento das partes. Dito de outra forma, a perícia e mesmo as diligências não se presta para a produção de provas que a parte pode e deve produzir, no momento processual oportuno. A jurisprudência desta Turma Recursal caminha nessa direção:

“DILIGÊNCIAS. PERÍCIAS. DEFICIÊNCIA PROBATÓRIA. As diligências e perícias não se prestam a suprir deficiência probatória, seja em favor do fisco ou da recorrente.” (Acórdãos nº 3403-002.469 a 477, Rel. Cons. Rosaldo Trevisan, unânimes em relação à matéria, sessão de 24.set.2013)

“ÔNUS DA PROVA. FATO CONSTITUTIVO DO DIREITO NO QUAL SE FUNDAMENTA A AÇÃO. INCUMBÊNCIA DO INTERESSADO.

Cabe ao interessado a prova dos fatos que tenha alegado.

DILAÇÃO PROBATÓRIA. DILIGÊNCIAS. A realização de diligências destina-se a resolver dúvidas acerca de questão controversa originada da confrontação de elementos de prova trazidos pelas partes, mas não para permitir que seja feito aquilo que a lei já impunha como obrigação, desde a instauração do litígio, às partes componentes da relação jurídica. (Acórdãos nº 3403002.106 a 111, Rel. Cons. Alexandre Kern, unânime, sessão de 23.abr.2013)

Assim, nos termos dispostos no Decreto nº 70.235/72, art.18 c/c art. 28, *in fine*, com as respectivas redações dadas pela Lei nº 8.748/93, torna-se dispensável a realização de nova diligência em face de estarem presentes nestes autos todos os elementos necessários à formação da convicção do órgão julgador para a consequente solução da lide, conclusão a que este relator já chegara justamente depois de examinar todos os documentos acostados.

Dos processos de Inaptidão do CNPJ e de Representação Fiscal

Concluído o procedimento de fiscalização, com a constatação da prática de irregularidades no comércio exterior, inclusive a interposição fraudulenta, foram lavrados:

1) Representação fiscal para fins de inaptidão da inscrição no CNPJ da empresa, processo nº 12466.002001/2010-81, cuja cópia se encontra no ANEXO I e tem como parte integrante o Relatório da Fiscalização e a documentação analisada pela ação fiscal e citada no presente Auto;

2) Representação fiscal para fins penais, processo nº 12466.002003/2010-70.

Conclusão

Pelo todo exposto, com base nos elementos probatórios contidos nos autos, VOTO no sentido de conhecer dos Recursos, para:

I – Preliminarmente, para REJEITAR a arguição de nulidade do Auto de Infração;

II – No mérito, julgar IMPROCEDENTE os recursos de **ofício e voluntário**, restando, assim, legítima a exação em comento, estando escorreita a subsunção dos fatos à norma aplicada, mantendo-se, portanto, a decisão recorrida.

(assinado digitalmente)

Waldir Navarro Bezerra - Relator