



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

Processo n° 16095.720201/2013-88
Recurso n° De Ofício e Voluntário
Acórdão n° 1301-002.144 – 3ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 04 de outubro de 2016
Matéria Omissão de Receitas - Depósitos Bancários
Recorrente URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA.
Recorrida FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Ano-calendário: 2008, 2009

DECADÊNCIA. ART. 173, I, CTN. “O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incurrir, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito” (Resp 973.733 - SC do STJ).

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR SUCESSÃO. Deve permanecer a responsabilização por sucessão empresarial quando o fisco comprove estarem presentes os requisitos do art. 133, I, do CTN.

PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE RECEITAS. DEPÓSITOS BANCÁRIOS. COMPROVAÇÃO DA ORIGEM. Quando não comprovada a origem dos depósitos bancários, presume-se a ocorrência de omissão de receitas, nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996. Havendo, nos extratos bancários, históricos que evidenciam não se tratar de depósitos decorrentes de operações tributáveis, deve ser afastada a presunção de omissão de receitas.

RESPONSABILIDADE POR SUCESSÃO. MULTA DE OFÍCIO. Nos termos da Súmula CARF nº 47, a imputação de multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, é cabível quando comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

RESPONSABILIDADE. SUCESSÃO. MULTA ISOLADA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. LANÇAMENTO POSTERIOR À SUCESSÃO. Diante do marcante aspecto punitivo que integra as multas, surgiria inevitável conflito com a proposição axiológica segundo a qual a punição não pode passar da pessoa do infrator, se admitida a

multa isolada que se aplicou na sucessora por transgressão praticada pela sucedida.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, NEGAR provimento ao recurso voluntário. Por maioria de votos, DAR provimento PARCIAL ao recurso de ofício para restabelecer a multa de ofício de 75% proporcional aos tributos lançados; vencidos os Conselheiros Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Waldir Veiga Rocha que davam provimento em maior extensão para também restabelecer a multa isolada por falta de cumprimento de obrigação acessória. Designado para redigir o voto vencedor o Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

(documento assinado digitalmente)

Waldir Veiga Rocha - Presidente.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado.

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Waldir Veiga Rocha, Flávio Franco Corrêa, José Eduardo Dornelas Souza, Roberto Silva Junior, Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro e Milene de Araújo Macedo.

Relatório

Por bem delimitar a lide, adoto o relatório presente no Acórdão nº 14-59.125 prolatado pela 1º Turma da DRJ/RPO:

Em ação fiscal levada a efeito no contribuinte MÁXIMO ALIMENTOS LTDA (CNPJ 07.487.928/0001-91), foi apurada omissão de receitas, com base em depósitos bancários de origem não comprovada, para todos os meses dos anos de 2008 e 2009. Além disso, o contribuinte, a despeito de intimado a tanto, não apresentou os livros e documentos de sua escrituração. Diante disso, seu lucro foi arbitrado e foram constituídos os créditos tributários sobre as receitas apuradas, lavrando-se, em consequência, os autos de infração de IRPJ (fls. 687-689), CSLL (fls. 715-718), COFINS (fls. 736-739) e PIS (fls. 745-748). Os autos de infração foram lavrados contra a empresa URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, a quem foi atribuída responsabilidade por sucessão, com base no art. 133 do CTN.

Conforme descrito no “Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades” de fls. 672-686, foi encaminhada intimação, via postal, ao endereço da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA constante dos cadastros da Receita Federal do

Brasil (Estrada do Capão Bonito, 385, Jardim Maria Lou, Guarulhos/SP), tendo a correspondência retornado com a indicação de “mudou-se”. Em seguida, nova tentativa de intimação postal foi realizada, desta vez no endereço da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA constante da Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP (Av. Celso Garcia, 3770 – conj. 12 – Tatuapé – São Paulo/SP).

Da mesma forma, a correspondência retornou com a indicação de “mudou-se”. A autoridade autuante dirigiu-se, então, ao endereço cadastral da empresa (Estrada do Capão Bonito, 385, Jardim Maria Lou, Guarulhos/SP), a fim de intimá-la pessoalmente do Termo de Início do Procedimento Fiscal, deparando-se, no local, com outra empresa operando, qual seja, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. Atendido, na portaria, pelo vigia desta empresa, foi informado de que a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA teria sido vendida para a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. Esses fatos estão narrados no “Termo de Constatação Fiscal” de fl. 09.

Tendo em vista o ocorrido, foi publicado edital para ciência do Termo de Início de Procedimento Fiscal, por meio do qual ele foi intimado a apresentar, para os anos-calendário de 2008 e 2009, os livros Diário e Razão, bem como os extratos bancários relativos às contas por ele mantidas junto a instituições financeiras.

A intimação não foi atendida, razão pela qual foi emitidas Requisições de Informações sobre Movimentação Financeira, instando diretamente as instituições financeiras a apresentar os extratos bancários da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA.

De posse desses extratos bancários, a autoridade autuante intimou e reintimou a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, também por edital, a comprovar a origem dos depósitos bancários que ingressaram em suas contas correntes bancárias. As intimações não foram atendidas.

Ressalta a autoridade autuante que a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA está sujeita a acompanhamento econômico-tributário diferenciado, nos termos da Portaria RFB nº 11.211/2007 e apura o IRPJ com base no lucro real. Não constam quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nas DCTFs pertinentes ao ano-calendário de 2008 e aos meses de janeiro a agosto de 2009, e não foram apresentadas DCTFs para os meses de setembro a dezembro de 2009. Ademais, a empresa já se encontrava inapta antes do início do procedimento fiscal, em virtude de irregularidade em operações de comércio exterior. Em razão da sua não localização no endereço cadastral junto à RFB, foi emitida Representação Fiscal da qual resultou a declaração da respectiva inaptidão, conforme publicado no DOU de 13/08/2013, em procedimento formalizado no processo administrativo nº 16095.720031/2013-31.

Os depósitos bancários cuja origem não foi comprovada pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA foram reputados receitas omitidas, com base no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Além disso, tendo em conta a falta de apresentação da contabilidade relativa aos anos-calendário de 2008 e 2009 e a ausência de entrega da Escrituração Contábil Digital, não houve outra alternativa senão o arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, assim reputada a receita apurada a partir da presunção prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996.

Em consequência, foram lavrados os autos de infração de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS.

A autoridade autuante reputou ocorrida a hipótese de responsabilidade tributária por sucessão prevista no art. 133 do CTN, segundo a qual a pessoa jurídica

que adquirir, a qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato.

Como fundamentos para a imputação de responsabilidade tributária à URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA pelos tributos devidos pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, apontou a autoridade autuante os seguintes fatos:

- idêntico domicílio fiscal e mesmo ramo de atividade;
- transferência dos empregados da sucedida para a sucessora;
- venda do imobilizado da sucedida para a sucessora;
- transferência de propriedade da marca “Supermáximo” da sucedida para a sucessora;
- dissolução irregular da sucedida.

Quanto à identidade de domicílio fiscal e de ramo de atividade, relata a autoridade autuante que o endereço da matriz da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA (Rua Capão Bonito, nº 385, Jardim Maria de Lourdes, Guarulhos/SP) é o mesmo de uma das filiais da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, sendo que esta filial foi constituída em 14/10/2009.

Nesta mesma data, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA constituiu outra filial, localizada no nº 228 da mesma Rua Capão Bonito, ao lado da filial já referida, de modo que ela passou a utilizar dois imóveis vizinhos com portaria única no nº 385 da mesma rua.

Ademais, a filial da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA que funcionava na rua Constâncio Mendes, 303, Cara Cara, Ponta Grossa/PR possui o mesmo endereço de outra filial da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, constituída em 29/10/2009.

Ambas as empresas têm, dentre suas atividades, o comércio atacadista de cereais.

Constatou a autoridade autuante, ainda, que 65% dos empregados da matriz e mais de 85% dos empregados da filial da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA em Ponta Grossa foram transferidos para as filiais da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA que passaram a funcionar nos mesmos endereços, sendo que as admissões ocorreram no dia seguinte às demissões.

A autoridade autuante junta aos autos (fls. 585-671) 24 notas fiscais eletrônicas, emitidas pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA no final de 2009 e no início de 2010, no valor total de R\$ 6.985.917,54, por meio das quais vendeu seu ativo imobilizado para a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. A sucedida emitiu, ainda, nota fiscal eletrônica de venda de mercadorias à sucessora, totalizando R\$ 2.306.803,24.

Ressalta a autoridade autuante, ademais, que a marca “Supermáximo”, por mediante a qual a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA comercializava seus produtos, foi adquirida pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, conforme processo nº 819047368 junto ao INPI, prosseguindo esta empresa na comercialização dos mesmos produtos e com a mesma marca explorada pela sucedida. Conforme registros constantes do INPI, a marca “Supermáximo” pertenceu a Bruno Tumeleiro

e filhos, passou para a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, para a T&T LOGÍSTICA EMPREENDIMENTOS LTDA e, finalmente, para a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. A T&T LOGÍSTICA EMPREENDIMENTOS LTDA tem como sócio-administrador o Sr. João Carlos Tumeleiro, que também foi sócio da CNA – CENTRAL NACIONAL DE ALIMENTOS LTDA, anterior nome empresarial da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, além de ser proprietária dos imóveis situados na rua Capão Bonito onde funcionavam a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA e onde funcionam as filiais da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA.

Diante desses fatos, os referidos autos de infração foram lavrados diretamente contra a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, pois a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA foi dissolvida irregularmente.

Conclui a autoridade que estão presentes nos autos os pressupostos de fato necessários à aplicação de multa qualificada (150%), tendo em vista a conduta dolosa no sentido de retardar ou impedir o conhecimento por parte do fisco da ocorrência dos fatos geradores do IRPJ, da CSLL, do PIS e da COFINS, caracterizada pela entrega de DCTFs sem indicação de quaisquer débitos desses tributos para o período de janeiro de 2008 a agosto de 2009, pela falta de entrega de DCTFs para os meses de setembro a dezembro de 2009 e pela não apresentação de Escrituração Contábil Digital para os anos de 2008 e 2009.

Ademais, considera a autoridade autuante que há fundamento bastante para o agravamento da multa, com base no art. 44, § 2º, da Lei nº 9.430/1996, com a redação dada pelo art. 14 da Lei nº 1.488/2007, pois a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA deixou de atender às intimações que lhe foram expedidas.

Também foi lavrado auto de infração para aplicação da multa prevista no inciso II do art. 57 da Medida Provisória nº 2.158-35/2001, pelo não cumprimento da intimação para apresentar Escrituração Contábil Digital relativa aos anos de 2008 e 2009.

Inconformada, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA apresentou a impugnação de fls. 768-809, na qual deduz as alegações a seguir resumidamente discriminadas:

Não há que se falar em embaraço à fiscalização e no conseqüente agravamento à multa de ofício, pois, no curso da ação fiscal, as intimações foram dirigidas apenas à MÁXIMO ALIMENTOS LTDA e não à URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA.

Esta não recebeu qualquer intimação sobre a necessidade de eventual apresentação de documentos, de modo que não pode ser responsabilizada por conduta que não deu causa. A falta de apresentação de livros e documentos da escrituração não justifica, por si só, o agravamento da multa de ofício, quando essa omissão motivou o arbitramento dos lucros.

A MÁXIMO ALIMENTOS LTDA apenas vendeu parte de seu patrimônio à URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA e permaneceu em funcionamento. Não houve operação de incorporação, fusão ou cisão, de modo que não é aplicável ao caso o art. 132 do CTN. No caso de venda de estabelecimento ou fundo de comércio, a responsabilidade tributária do adquirente é subsidiária, quando o alienante prosseguir na exploração da atividade, conforme prescreve o art. 133, II, do CTN. Destarte, houve erro na identificação do sujeito passivo, pois a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA prosseguiu explorando suas atividades.

A autoridade autuante não diligenciou no sentido de verificar em qual endereço a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA estava atuando. A URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA celebrou com a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, em 30/10/2009, contrato de Venda e Compra de Bens Móveis e Ativos Intangíveis, por meio do qual adquiriu desta bens móveis, como máquinas, equipamentos e utensílios, bem como veículos. A vendedora comprometeu-se a providenciar alteração contratual para mudança de endereço de suas sedes sociais e objeto social. Além disso, adquiriu a marca “Super Máximo” junto à T&T LOGÍSTICA E EMPREENDIMIENTOS. Além disso, por ser esta empresa titular do imóvel situado na Rua Capão Bonito, 228, Guarulhos/SP, onde se encontrava a sede da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, figurou a T&T LOGÍSTICA E EMPREENDIMIENTOS como interveniente garantidora do negócio realizado entre a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA e a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. A MÁXIMO ALIMENTOS LTDA continuou suas operações, com outra razão social, alterando-a, em 11/11/2009, para ZL REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA. Nesta mesma data, alterou seu objeto social para “comércio atacadista de cereais e leguminosas beneficiadas”, bem como o endereço de sua sede para a Av. Celso Garcia, 3370, Cj. 12, Tatuapé, São Paulo/SP. O distrato social da ZLREPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA se deu apenas em 20/07/2012.

Não houve, portanto, aquisição pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA de estabelecimento ou fundo de comércio da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. Ademais, nos termos do art. 133, II, do CTN, nos casos em que a alienante do estabelecimento ou fundo de comércio prossegue atuando, no mesmo ou em outro ramo de atividade, a responsabilidade do adquirente é apenas subsidiária. A responsabilidade prevista nesta norma alcança apenas os tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, estando os tributos sobre a renda fora dessa previsão, pois acompanham a pessoa jurídica.

A URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA não administra nem adquiriu as contas bancárias da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, de modo que não poderia ter conhecimento das operações realizadas por esta empresa nas referidas contas, sobretudo tendo em vista que ela prosseguiu atuando no mesmo ramo de atividade. Aponta a impugnante que, nos extratos bancários considerados na lavratura dos autos de infração, há valores relativos a empréstimos e financiamentos, capital de giro, transferências de contas de investimentos ou aplicações para conta corrente da própria MÁXIMO ALIMENTOS LTDA e estornos. Junta às fls. 847-865 demonstrativos com a indicação desses valores. O imposto sobre a renda não incide sobre depósitos bancários, mas sobre o acréscimo patrimonial. Deve a autoridade administrativa, nesses casos, comprovar a ocorrência de acréscimo patrimonial não oferecido à tributação, consumido em sinais exteriores de riqueza. A presunção legal de omissão de receitas prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/1996 não é aplicável para contas bancárias de responsabilidade de terceiros.

Alega a impugnante que as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes sobre as operações com arroz e feijão da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA foram reduzidas a zero, tendo em vista o disposto no art. 1º, V, da Lei nº 10.925/2004, regulamentado pelo Decreto nº 5.630/2005. Foram incluídos na base de cálculo do PIS e da COFINS lançados até mesmo os valores pagos pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA para a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, em razão da aquisição de bens do ativo imobilizado desta. Esta incidência é descabida, pois, nos termos da Lei nº 10.637/2002 e da Lei nº 10.833/2003, as receitas não operacionais, decorrentes da venda de ativo imobilizado, não integram a base de cálculo do PIS e da COFINS.

As multas aplicadas em razão de infrações praticadas pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA não podem ser exigidas da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, pois esta não deu causa àquelas infrações. Não foi comprovada a prática pela impugnante de qualquer das hipóteses previstas nos arts. 71, 72 e 73 da Lei nº 4.502/1964, de modo que é descabida a exigência de multa qualificada. Ademais, conforme assentado na Súmula CARF nº 25, a presunção legal de omissão de receita, por si só, não autoriza a qualificação da multa de ofício. Tampouco foi comprovado que a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA praticou conduta que se subsuma ao art. 71 da Lei nº 4.502/1964. As duas empresas não estão sob controle comum e tampouco pertencem ao mesmo grupo econômico, razão pela qual não se justifica a transferência da responsabilidade pelas multas lançadas.

É arbitrária a exigência da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA de multa por falta de entrega de Escrituração Contábil Digital pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, pois a referida obrigação acessória é de responsabilidade desta empresa. Ademais a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA entregou os documentos fiscais nos meios exigidos pela fiscalização, conforme atesta o “Requerimento de Autenticação de Livro Digital” de fl. 878.

Protesta a impugnante pela juntada oportuna de prova documental, requerendo, inclusive, a intimação da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA para apresentar a documentação necessária à elucidação dos fatos.

Por fim, pede o cancelamento dos autos de infração lavrados. Caso assim não se entenda, requer que a exigência dos créditos tributários lançados se dê apenas sobre a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA.

Por meio do Despacho nº 12/2014 (fls. 893-895), desta 1ª Turma da DRJ/RIBEIRÃO PRETO, os autos retornaram à unidade de origem, para a adoção das seguintes providências:

a) informar nos autos se o documento de fl. 878 corresponde, de fato, à apresentação de escrituração contábil digital (ECD), nos termos em que esta é exigida pela Instrução Normativa RFB nº 787/2007;

b) verificar se os créditos em contas bancárias apontados pela impugnante nos demonstrativos de fls. 847-865 representam, de fato, operações que obstam a respectiva qualificação como receitas omitidas apuradas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada, tais como empréstimos/financiamentos, resgates de aplicações financeiras ou estornos. Para tanto, caso necessário, intimar as instituições financeiras a prestar esclarecimentos acerca dos históricos constantes dos extratos bancários;

c) - uma vez fixadas as conclusões quanto ao item “b”, e caso exista de fato algum depósito bancário que deva ser excluído da base de cálculo dos tributos apurados, elaborar relatório conclusivo acompanhado de demonstrativo no qual conste, para cada fato gerador e para cada tributo lançado, as seguintes informações: a) base de cálculo constante do auto de infração; b) depósitos bancários a serem excluídos da tributação; c) base de cálculo remanescente; d) tributo remanescente; e) multa remanescente. Ressalte-se que a elaboração desse demonstrativo, tal como indicado, é de fundamental importância para alimentar os sistemas da RFB de controle do crédito tributário;

d) intimar a impugnante acerca das conclusões da diligência, ofertando-lhe 30 (trinta) dias de prazo para manifestação quanto a elas.

A autoridade responsável pelos trabalhos de diligência, por meio do despacho de fls. 898-899, informou que o arquivo identificado no documento de fl. 878 não se encontra na base de dados do SPED, de modo que não foi comprovada a apresentação de Escrituração Contábil Digital. Ademais, concluiu que devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos lançados os seguintes valores: 1- R\$ 13.232.064,81, relativos a empréstimos/financiamentos; 2- R\$ 35.718.688,36, relativos a transferências de contas de investimentos ou aplicações para contas correntes da própria MÁXIMO ALIMENTOS LTDA; 3- R\$ 367.105,18, relativos a estornos. Elaborou o demonstrativo de fls. 901-902, com os totais mensais, por conta corrente, dos depósitos bancários de origem não comprovada remanescentes, bem como o demonstrativo de fl. 903, com a base de cálculo remanescente mensal.

Intimada a manifestar-se acerca das conclusões da diligência, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA apresentou a petição de fls. 913-919, na qual insurge-se novamente contra a imputação a ela de responsabilidade por sucessão, reiterando argumentos já apresentados na impugnação, e afirma que, no curso da diligência, tentou contato telefônico com a autoridade responsável pelos trabalhos, a fim de colaborar, mas não obteve êxito, de modo que a investigação realizada foi extremamente limitada. Sustenta que cada situação fática relacionada aos argumentos apresentados na impugnação deveria ser objeto de investigação.

Aduz que outros valores devem ser excluídos da base de cálculo dos tributos lançados, pois identificou “estornos, empréstimos, transferências entre contas, devolução de compensação, dividendos, capital de giro e resgate de aplicações (investimentos) que não compõem qualquer base a ser tributada”, apresentando os demonstrativos de fls. 954-1002. Reitera que, em seu segmento de atuação, o PIS e a COFINS têm alíquota zero. Assevera que a multa regulamentar pela ausência de entrega de documentos digitais deve ser afastada, pois essa obrigação acessória não é sua responsabilidade e o fornecimento de informações a esse respeito exigiria acesso ao certificado digital da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, acesso esse que não lhe foi franqueado. Por fim, conclui que os autos de infração não podem subsistir, entendendo que deve ser determinada a realização de nova diligência, para que seja apurada a veracidade de todas as informações.

Em virtude da alegação de que outros depósitos bancários não poderiam ser reputados receitas omitidas, com a apresentação dos demonstrativos de fls. 954-1002, os autos foram novamente remetidos à unidade de origem, por meio do Despacho nº 14/2014 (fls. 1005-1009), desta 1ª Turma da DRJ/RIBEIRÃO PRETO, para a adoção das seguintes providências:

a) intimar a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA a apresentar relação completa dos depósitos bancários que entende devam ser excluídos da base de cálculo dos tributos lançados, apresentando as razões e provas que fundamentam seu entendimento;

b) verificar se os créditos em contas bancárias apontados pela impugnante nos demonstrativos de fls. 954-1002 representam, de fato, operações que obstam a respectiva qualificação como receitas omitidas apuradas a partir de depósitos bancários de origem não comprovada. Para tanto, considerar as razões e provas eventualmente apresentadas pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA em resposta à intimação de que trata o item “a”, e, caso necessário, intimar as instituições financeiras a prestar esclarecimentos acerca dos históricos constantes dos extratos bancários;

c) uma vez fixadas as conclusões quanto ao item “b”, e caso exista de fato algum depósito bancário que deva ser excluído da base de cálculo dos tributos

apurados, além daqueles já excluídos em virtude da diligência anteriormente realizada, elaborar relatório conclusivo acompanhado de demonstrativo no qual conste, para cada fato gerador e para cada tributo lançado, as seguintes informações: a) base de cálculo constante do auto de infração; b) depósitos bancários a serem excluídos da tributação; c) base de cálculo remanescente; d) tributo remanescente; e) multa remanescente. Ressalte-se que a elaboração desse demonstrativo, tal como indicado, é de fundamental importância para alimentar os sistemas da RFB de controle do crédito tributário. Por esta razão, deve ser elaborado demonstrativo com as referidas informações, ainda que não se constate qualquer depósito bancário adicional a ser excluído da base de cálculo dos tributos lançados, já que as conclusões da diligência anteriormente realizada não vieram acompanhadas de demonstrativo com indicação de tributo remanescente e multa remanescente;

d) intimar a impugnante acerca das conclusões da diligência, ofertando-lhe 30 (trinta) dias de prazo para manifestação quanto a elas.

A autoridade responsável pela realização da diligência, no relatório de fls. 1078-1079, afirma que intimou a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA a apresentar a relação completa dos depósitos bancários que entende devam ser excluídos da base de cálculo dos tributos lançados, acompanhada das respectivas razões. Porém, na resposta, invocou diversos argumentos relativos aos lançamentos, mas não apresentou a relação de depósitos bancários que motivou a intimação. A empresa foi, então, reintimada, e apresentou resposta no mesmo sentido. Diante disso, afirma a autoridade autuante que ficaram prejudicadas as verificações relacionadas a possíveis exclusões de depósitos bancários da base de cálculo dos tributos lançados, pois a análise do histórico dos lançamentos constantes dos extratos bancários, por si só, não é conclusiva.

Intimada a manifestar-se sobre as conclusões da diligência, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA apresentou a petição de fls. 1087-1091, na qual afirma que os históricos constantes dos extratos bancários que indicam entradas relativas a empréstimos e financiamentos, capital de giro, transferência entre contas de investimento ou aplicações para a própria conta corrente da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA evidenciam a origem dos depósitos bancários, de modo que tais valores não devem integrar a base de cálculo dos tributos lançados.

Aduz que a primeira intimação realizada no curso da diligência não indicou prazo para cumprimento, razão pela qual, após a solicitação de concessão de prazo de 20 dias, nova intimação foi efetuada. Alega que, em razão do sigilo bancário, não tem acesso às informações bancárias da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, e pede que sejam excluídos da base de cálculo dos tributos lançados todos os depósitos bancários listados na manifestação protocolizada em 23/09/2014, pois os históricos constantes dos extratos bancários para esses depósitos já esclarecem as respectivas origens.

Diante desse cenário, a DRJ julgou parcialmente procedente a impugnação apresentada, a fim de que: **(i)** seja determinada a exclusão da base de cálculo dos tributos lançados dos depósitos bancários cujo histórico dos extratos bancários é incompatível com operações que ensejam a percepção de receitas, conforme demonstrativo de fls. 954/1002 e 48/240; **(ii)** seja afastado o agravamento da multa por falta de atendimento à fiscalização; **(iii)** seja afastada a qualificação da multa e a própria multa de ofício, por não estarem presentes os requisitos da Súmula CARF nº 47; e **(iv)** seja afastada a multa por não atendimento à intimação para apresentar Escrituração Contábil Digital.

Inconformado, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário (fls. 1190/1315), no qual, em síntese, repisa os argumentos apresentados em sede de impugnação. Ademais, preliminarmente, suscita a decadência de parte do crédito tributário.

Em 14/03/2016, foi protocolado aditamento ao Recurso Voluntário (fls. 1468/1565).

Ademais, por se tratar de exoneração do sujeito passivo ao pagamento de tributo e encargo de multa em montante superior ao limite fixado no art. 1º da Portaria MF nº 3/2008, torna-se obrigatório o reexame por este Colegiado do acórdão recorrido.

Apenso aos autos, tramita o processo administrativo nº 16095.720207/2013-55 relativo à Representação Fiscal para Fins Penais.

É o relatório. Passo a decidir.

Voto Vencido

Conselheiro Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro, Relator

Os Recursos Voluntário e de Ofício atendem os requisitos de admissibilidade, razão pela qual deles tomo conhecimento.

1. DECADÊNCIA

Sustenta o contribuinte que o lançamento relativo ao período de janeiro a setembro de 2008 estaria decaído, visto que tomou ciência da lavratura do auto de infração somente em 29/10/2013. Afirma que, tendo sido corretamente afastada a qualificação da multa pela DRJ, o correto seria aplicar o art. 150, parágrafo 4º, do CTN, para fins de contagem do prazo decadencial.

Entendo não merecer guarida este argumento da Recorrente.

Já é pacificado pelo Superior Tribunal de Justiça que, somente quando houver pagamento parcial do tributo, poderá ser realizada a contagem do prazo decadencial nos termos do art. 150, parágrafo 4º, do CTN. Caso contrário, aplica-se o art. 173 do CTN.

É o que restou decidido no Resp 973.733 – SC, sujeito ao regime do, então vigente, art. 543-C do CPC:

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

IMPOSSIBILIDADE. 1. O prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (lançamento de ofício) conta-se do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, nos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou quando, a despeito da previsão legal, o mesmo incorre, sem a constatação de dolo, fraude ou simulação do contribuinte, inexistindo declaração prévia do débito (Precedentes da Primeira Seção: REsp 766.050/PR, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 28.11.2007, DJ 25.02.2008; AgRg nos EREsp 216.758/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 22.03.2006, DJ 10.04.2006; e EREsp 276.142/SP, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 13.12.2004, DJ 28.02.2005). 2. É que a decadência ou caducidade, no âmbito do Direito Tributário, importa no perecimento do direito potestativo de o Fisco constituir o crédito tributário pelo lançamento, e, consoante doutrina abalizada, encontra-se regulada por cinco regras jurídicas gerais e abstratas, entre as quais figura a regra da decadência do direito de lançar nos casos de tributos sujeitos ao lançamento de ofício, ou nos casos dos tributos sujeitos ao lançamento por homologação em que o contribuinte não efetua o pagamento antecipado (Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 163/210). 3. O dies a quo do prazo quinquenal da aludida regra decadencial rege-se pelo disposto no artigo 173, I, do CTN, sendo certo que o "primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado" corresponde, iniludivelmente, ao primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência do fato imponible, ainda que se trate de tributos sujeitos a lançamento por homologação, revelando-se inadmissível a aplicação cumulativa/concorrente dos prazos previstos nos artigos 150, § 4º, e 173, do Codex Tributário, ante a configuração de desarrazoado prazo decadencial decenal (Alberto Xavier, "Do Lançamento no Direito Tributário Brasileiro", 3ª ed., Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2005, págs. 91/104; Luciano Amaro, "Direito Tributário Brasileiro", 10ª ed., Ed. Saraiva, 2004, págs. 396/400; e Eurico Marcos Diniz de Santi, "Decadência e Prescrição no Direito Tributário", 3ª ed., Max Limonad, São Paulo, 2004, págs. 183/199). (...)

No mesmo sentido, é a Súmula 555 do STJ:

Quando não houver declaração do débito, o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário conta-se exclusivamente na forma do art. 173, I, do CTN, nos casos em que a legislação atribui ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa.

No presente caso, não há que se falar em pagamento parcial do tributo. Como bem elencado pela autoridade autuante (fl. 674), não constam quaisquer débitos de IRPJ, CSLL, PIS e COFINS nas DCTFs pertinentes ao ano-calendário de 2008.

Entendo, portanto, que deve ser aplicado o art. 173, I, do CTN, iniciando-se o prazo decadencial quinquenal para o Fisco constituir o crédito tributário (no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, razão pela qual o crédito tributário não se encontra decaído.

2. SUCESSÃO EMPRESARIAL

Insurge-se o contribuinte contra a responsabilidade tributária que lhe foi atribuída por sucessão, nos termos do art. 133, I, do Código Tributário Nacional – CTN.

Entendo ser, neste ponto, irretocável a decisão da DRJ, a qual passo a transcrever:

Antes de adentrar na análise das questões fáticas, convém tecer algumas considerações acerca da norma invocada pela autoridade autuante para imputar à URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA responsabilidade pelos créditos tributários decorrentes de fatos geradores praticados pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. O art. 133 do CTN contempla hipótese de responsabilidade por sucessão, nos seguintes termos:

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

O Parecer Normativo CST nº 2/1972 (DOU 17/03/1972), ao apreciar a eventual responsabilidade tributária do locatário de máquinas pelos débitos tributários do locador, quando as peculiaridades do caso implicarem na cessação de atividade da indústria do locador e no atendimento, pelo locatário, de sua clientela, contém alguns esclarecimentos relevantes acerca da interpretação dessa regra. Em primeiro lugar, consta dele que a expressão “fundo de comércio” designa o complexo de bens, materiais ou não, dos quais o comerciante se serve na exploração de seu negócio. O Parecer afirma, ainda, que a expressão “estabelecimento comercial, industrial ou profissional”, tal como empregada no dispositivo interpretado, não pode ser tomada como sinônimo de “fundo de comércio”, mas como “unidade operativa onde se exercita o comércio, ou onde se desenvolve a indústria ou profissão – loja, fábrica, armazém, oficina escritório, etc”.

O Parecer referido ressalta, ademais, que, na situação por ele avaliada, a aplicação do art. 133 do CTN seria cabível “se, ante um caso concreto, verificar-se que o contrato de locação constitui dissimulação de ato suscetível de operar aquisição. Isso se dá, por exemplo, quando o conteúdo de um contrato, a que se tenha dado o nomen júrís de locação, resulte a translação do domínio, figurando como locação o que na verdade é compra e venda”.

Finalmente, o Parecer esclarece que o art. 133 do CTN deve ser aplicado também nos “casos em que há aquisição de bens de um fundo de comércio que, pela

sua importância, traga implícita a aquisição da parte residual do mesmo fundo em virtude do fenômeno da gravitação decorrente do princípio de que o acessório acompanha o principal”.

(...)

Em suma, o art. 133 do CTN é aplicável quando, nas palavras de Marco Aurélio Greco, ocorre a “aquisição de bens que possuem qualidades tão relevantes que fazem com que, sob a capa de uma aquisição de bens, se encontre uma aquisição de estabelecimento”.

Mais que isso, quando as circunstâncias fáticas evidenciarem que a aquisição assemelha-se a uma incorporação, a responsabilidade prevista no art. 133 do CTN alcança também o IRPJ e os lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS).

Na situação fática versada nos autos, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA afirma que apenas adquiriu bens móveis da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. A autoridade autuante, porém, demonstrou que ocorreu muito mais que isso. Com efeito, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA passou a atuar no mesmo local em que atuava a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA (Rua Capão Bonito, nº 385, Jardim Maria de Lourdes, Guarulhos/SP). A URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, a rigor, constituiu filial neste endereço em 14/10/2009 e, nesta mesma data, constituiu outra filial, localizada no nº 228 da mesma Rua Capão Bonito, ao lado da filial já referida, de modo que ela passou a utilizar dois imóveis vizinhos com portaria única no nº 385 da mesma rua. Também a filial da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA que funcionava na rua Constâncio Mendes, 303, Cara Cara, Ponta Grossa/PR possui o mesmo endereço de outra filial da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, constituída em 29/10/2009.

Ambas as empresas têm por objeto social o comércio atacadista de cereais. Outra constatação relevante para evidenciar que, na verdade, houve aquisição de estabelecimento, é o fato de que grande parte dos empregados da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA foram contratados pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. De fato, 65% dos empregados da matriz e mais de 85% dos empregados da filial da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA em Ponta Grossa foram transferidos para as filiais da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA que passaram a funcionar nos mesmos endereços, sendo que as admissões ocorreram no dia seguinte às demissões.

As espécies de bens adquiridos pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA junto à MÁXIMO ALIMENTOS LTDA e o valor vultoso da transação são também fortes indícios de que o estabelecimento como um todo foi adquirido. As notas fiscais eletrônicas, emitidas pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA no final de 2009 e no início de 2010, por meio das quais ela vendeu seu ativo imobilizado para a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, alcançam o montante de R\$ 6.985.917,54 e compreendem as seguintes espécies de bens: peneiras vibratórias, máquinas beneficiadoras de grãos, máquinas calculadoras, máquinas selecionadoras de grãos, classificadores de perfil, balanças eletrônicas, centrais telefônicas, compressores, computadores, impressoras, empilhadeiras, esteiras condutoras, empacotadoras, ensacadoras, enfardadoras, lavadoras industriais, 15 veículos automotores, secadores de ar comprimido, silos de armazenagem de grãos, máquina de polimento de grãos, relógio de ponto, entre outros. Houve, ainda, emissão de nota fiscal eletrônica de venda de mercadorias à sucessora, totalizando R\$ 2.306.803,24.

Finalmente, a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA adquiriu, junto à T&T LOGÍSTICA EMPREENDIMIENTOS LTDA, A MARCA “Supermáximo”, mediante a qual a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA comercializava seus produtos.

Registre-se que a referida marca anteriormente havia pertencido a Bruno Tumeleiro e filhos, e à própria MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. A T&T LOGÍSTICA EMPREENDIMENTOS LTDA, por sua vez, tem como sócio-administrador o Sr. João Carlos Tumeleiro, que também foi sócio da CNA – CENTRAL NACIONAL DE ALIMENTOS LTDA, anterior nome empresarial da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, além de ser proprietária dos imóveis situados na rua Capão Bonito onde funcionavam a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA e onde funcionam as filiais da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA.

Esse conjunto de fatos deixam claro que a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA adquiriu da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA os estabelecimentos nos quais esta exercia suas atividades, situados à Rua Capão Bonito, nº 385, Jardim Maria de Lourdes, Guarulhos/SP e à Rua Constâncio Mendes, 303, Cara Cara, Ponta Grossa/PR.

Ademais, as circunstâncias fáticas evidenciam que a aquisição assemelha-se a uma incorporação. Por essas razões, é correta a imputação à URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, com base no art. 133, I, do CTN, de responsabilidade tributária por sucessão, relativamente aos fatos geradores praticados pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, alcançando essa responsabilidade o IRPJ e os lançamentos decorrentes (CSLL, PIS e COFINS).

A impugnante quer fazer crer que a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA prosseguiu no exercício de suas atividades. Como prova desse fato, invoca a ficha cadastral (fls. 886-889) obtida perante a Junta Comercial do Estado de São Paulo – JUCESP. Consta deste documento que, em 11/11/2009, a empresa teve seu nome alterado para ZL REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA, alterando-se sua sede para Av. Celso Garcia, 3770, Cj. 12, Tatuapé, São Paulo/SP. Além disso, em 20/07/2012, foi registrado na JUCESP o distrato social.

Este documento evidentemente não comprova o efetivo exercício das atividades pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA após a alienação dos estabelecimentos à URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA. Em primeiro lugar, a autoridade autuante enviou, em 24/04/2012, correspondência ao endereço da nova sede da ZL REPRESENTAÇÕES E COMÉRCIO DE ALIMENTOS LTDA (Av. Celso Garcia, 3770, Cj. 12, Tatuapé, São Paulo/SP), tendo a postagem retornado com a indicação de “mudou-se”. Isso evidencia que a nova sede era, na verdade, fictícia, pois nada havia no local.

A autoridade autuante ressalta que a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA já se encontrava inapta antes do início do procedimento fiscal, em virtude de irregularidade em operações de comércio exterior. Além disso, em razão da sua não localização no endereço cadastral junto à RFB, foi emitida Representação Fiscal da qual resultou a declaração da respectiva inaptidão, conforme publicado no DOU de 13/08/2013, em procedimento formalizado no processo administrativo nº 16095.720031/2013-31.

O sistema CNPJ da RFB revela que a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA apresentou DIPJ apenas até o ano-calendário de 2008. Em suma, a alienação de seus ativos operacionais, a ausência de localização da empresa em sua nova sede e a falta de cumprimento de obrigações acessórias perante a RFB, além de sua inaptidão, são motivos bastantes para reputar comprovada a cessação das atividades pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, sobretudo tendo em conta a ausência de prova em sentido contrário. Por essa razão, não há que se falar em subsidiariedade da responsabilidade da URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA, sendo inaplicável o inciso II do art. 133 do CTN.

São muitos os indícios de que o contribuinte autuado é, de fato, sucessor da empresa MÁXIMO ALIMENTOS: ambas as empresas apresentam o mesmo domicílio fiscal e ramo de atividade, durante o final de 2009 e início de 2010, houve transferência dos empregados e venda do imobilizado da sucedida para a sucessora, bem como transferência da marca “Supermáximo”.

A todo instante, o Recorrente alega que a MÁXIMO ALIMENTOS teria continuado a exercer atividade empresarial depois das vendas feitas ao contribuinte, contudo não há nos autos qualquer prova do quanto alegado. O fato de a empresa, em 11/11/09, ter alterado sua razão social e sua atividade econômica e o fato de o distrato social ter ocorrido em 20/07/2012 não são suficientes para provar que a MÁXIMO ALIMENTOS manteve suas atividades empresariais nesse período. Igualmente, uma simples manifestação da empresa, por petição, no processo administrativo nº 11042.000530/2007-62 também não comprovam a operação da empresa no período.

Note-se que as notas fiscais trazidas pelo contribuinte em sede de Recurso Voluntário demonstram tão-somente a venda de mercadorias ao próprio Recorrente, na qualidade de sucessor de seu negócio.

Assim sendo, entendo que não constam nos autos provas de que a MÁXIMO teria continuado a explorar atividade empresarial depois de alienar grande parte de seu fundo de comércio ao Recorrente.

Logo, não acolho a preliminar suscitada pelo contribuinte, mantendo-se a responsabilização tributária por sucessão empresarial.

3. OMISSÃO DE RECEITAS

Em relação às infrações apuradas, o agente fiscal aplicou a presunção legal de omissão de receitas, prevista no art. 42 da Lei nº 9.430/96, *in verbis*:

Art. 42. Caracterizam-se também omissão de receita ou de rendimento os valores creditados em conta de depósito ou de investimento mantida junto a instituição financeira, em relação aos quais o titular, pessoa física ou jurídica, regularmente intimado, não comprove, mediante documentação hábil e idônea, a origem dos recursos utilizados nessas operações.

(...)

Tendo em vista que, após intimado, o sujeito passivo não comprovou a origem destes recursos, procedeu-se à autuação decorrente da presunção de omissão de receitas.

Frise-se que não há que se falar em nulidade da autuação por falta de intimação regular. Conforme descrito no Termo de Verificação e Constatação de Irregularidades, o agente fiscal intimou a empresa a prestar esclarecimentos em diversas oportunidades, tanto por edital quanto por via postal, nos endereços indicados na RFB e na Junta Comercial.

Ademais, não tendo a empresa apresentado a sua Escrituração Contábil Digital - ECD para os anos-calendário de 2008 e 2009, a autoridade autuante procedeu ao

arbitramento do lucro com base na receita bruta conhecida, isto é, nos valores creditados em conta corrente sem comprovação de sua origem.

Em sua impugnação, o contribuinte insurgiu-se contra a utilização de presunções no Direito Tributário e alegou que foram considerados valores relativos a empréstimos e financiamentos, capital de giro, transferências de contas de investimentos ou aplicações para conta corrente da própria MÁXIMO ALIMENTOS LTDA e estornos, anexando demonstrativos com a indicação desses valores (fls. 847/865).

Foi realizada diligência para apurar estes fatos, tendo a Unidade de Origem concluído que devem ser excluídos do lançamento os seguintes valores: **(i)** R\$ 13.232.064,81, relativos a empréstimos/financiamentos; **(ii)** R\$ 35.718.688,36, relativos a transferências de contas de investimentos ou aplicações para contas correntes da própria MÁXIMO ALIMENTOS LTDA; **(iii)** R\$ 367.105,18, relativos a estornos. Às fls. 901/903, foi elaborado demonstrativo com a base de cálculo remanescente.

O Recorrente manifestou-se (fls. 913/919) afirmando que ainda haveriam outros valores a serem excluídos do lançamento de ofício, pois identificou “estornos, empréstimos, transferências entre contas, devolução de compensação, dividendos, capital de giro e resgate de aplicações (investimentos) que não compõem qualquer base a ser tributada”, conforme demonstrativos de fls. 954/1002.

Os autos retornaram à Unidade de Origem para complementação da diligência. A URBANO AGROINDUSTRIAL foi intimada a apresentar a relação completa dos depósitos bancários que devem ser excluídos do lançamento. Em sua resposta, o sujeito passivo não apresentou a relação de depósitos bancários solicitada, tendo se limitado a apresentar alegações quanto a este ponto. Realizada nova intimação, o Recorrente apresentou resposta no mesmo sentido.

Diante desse cenário, a diligência foi concluída (fls. 1078/1079) no sentido de que ficaram prejudicadas as verificações relacionadas a possíveis exclusões de depósitos bancários da base de cálculo dos tributos lançados, uma vez que a análise do histórico dos lançamentos constantes dos extratos bancários, por si só, não é conclusiva.

A URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA em manifestação contrária à diligência (fls. 1087-1091) sustenta que os históricos nos extratos bancários indicam entradas relativas a empréstimos e financiamentos, capital de giro, transferência entre contas de investimento ou aplicações para a própria conta corrente da MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, razão pela qual são suficientes para evidenciar a origem dos depósitos bancários.

Pois bem. A DRJ, ao julgar a impugnação apresentada, entendeu procedentes as alegações do Recorrente neste ponto. Vejamos:

Assiste razão à impugnante na alegação de que, mesmo à mingua de documentos comprobatórios da origem dos depósitos bancários, o histórico do lançamento constante do extrato da conta corrente, quando suficientemente claro acerca da operação realizada, basta para que se conclua pela respectiva inclusão ou exclusão da base de cálculo dos tributos lançados. Esse, de resto, foi o critério utilizado pela autoridade quando da realização da primeira diligência, da qual resultaram o relatório de fls. 898-899 e o demonstrativo de fls. 901-902, nos quais são indicados depósitos bancários que não correspondem a receitas omitidas pelo

fato de que os históricos constantes dos extratos das contas correntes são incompatíveis com operações que ensejam a percepção de receitas.

Por essas razões, o mesmo critério será adotado na apreciação dos demonstrativos de fls. 954-1002, nos quais a impugnante relaciona os depósitos bancários que, pelos históricos presentes nos extratos das contas correntes, entende que devam ser excluídos das bases de cálculo dos tributos lançados.

A URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA incluiu nesses demonstrativos os mesmos depósitos bancários que já havia indicado nos demonstrativos de fls. 847-865, junto de sua impugnação. Conforme já referido, os depósitos bancários listados nos demonstrativos de fls. 847-865 já foram considerados como exclusão da base de cálculo quando da realização da primeira diligência, razão pela qual é descabido pretender excluí-los novamente.

A apreciação, portanto, deve cingir-se aos depósitos bancários indicados nos demonstrativos de fls. 954-1002 que não constam dos demonstrativos de fls. 847-865. Para tanto, serão considerados os históricos dos depósitos bancários extraídos das próprias cópias desses extratos (fls. 48-240), já que os históricos constantes dos demonstrativos apresentados pela impugnante são, por vezes, divergentes daqueles. Nesse sentido, são listados a seguir os históricos constantes dos extratos das contas correntes que não são suficientemente claros para que sejam eles excluídos das bases de cálculo dos tributos lançados:

a) os lançamentos com históricos “LIB. VINCULADA” e “RECEBIDO P/TRANS” constantes do extrato de fl. 49 não são conclusivos. Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cabe ao contribuinte o ônus da prova da respectiva origem;

b) lançamentos com os históricos “0968-TR. VALOR” e “1156-CR TRANSFERÊNCIA” contêm, nos extratos de fls. 65-66, a indicação do CNPJ da origem dos valores, permitindo concluir que não se trata de transferência proveniente da própria MÁXIMO ALIMENTOS LTDA;

c) lançamentos com o histórico “REDUCAO SDO DEVEDOR” constantes dos extratos de fls. 83-110 não são conclusivos. Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cabe ao contribuinte o ônus da prova da respectiva origem;

d) lançamentos com o histórico “DESBLOQUEIO JUDICIAL” constantes dos extratos de fls. 69, 146 e 170 não são conclusivos. Nos termos do art. 42 da Lei nº 9.430/1996, cabe ao contribuinte o ônus da prova da respectiva origem;

Os demais depósitos bancários indicados nos demonstrativos de fls. 954-1002 (que não constam dos demonstrativos de fls. 847-865) serão excluídos das bases de cálculos dos tributos lançados, pois os respectivos históricos, constantes dos extratos bancários, são suficientemente claros para evidenciar que os valores não correspondem a receitas. Nessa situação, encontram-se os depósitos bancários cujos históricos indicam tratar-se de devoluções de DOC, devoluções de TED, transferências de valores entre contas da própria MÁXIMO.

Também devem ser excluídos os depósitos bancários constantes dos extratos de fls. 225-240 com o histórico “EST TRANSF REGULARIZAÇÃO”. Apesar da imprecisão desse histórico, está claro que se trata de estorno destinado a regularização, de modo que não corresponde a operação que dê origem a receita tributável.

Da mesma forma, serão excluídos os depósitos bancários constantes dos extratos de fls. 146-181 com os históricos “RESGATE INVEST FIX” e “RESGATE APLIC AUT”, pois são lançamentos representativos de resgates de aplicações financeiras, ou seja, são recursos que já haviam ingressado na conta corrente do contribuinte e que posteriormente foram utilizados em aplicações financeiras e, finalmente, resgatados. À evidência, não se pode presumir que o resgate da aplicação financeira corresponde a receita omitida. Eventualmente, poderia o ingresso original dos recursos ser considerado receita omitida, mas não é esse ingresso original que foi tributado na autuação.

Com base nesses argumentos, a DRJ decidiu excluir os seguintes valores da base de cálculo do lançamento de ofício, individualizados por mês de competência:

Mês	Total
jan/08	430.200,16
abr/08	614.219,32
mai/08	376.649,18
jun/08	501.741,22
jul/08	607.545,40
ago/08	1.147.241,84
set/08	1.106.323,72
out/08	680.787,98
nov/08	335.668,30
dez/08	641.142,08
jan/09	1.762.680,20
fev/09	498.197,16
mar/09	62.727,14
abr/09	470.071,90
mai/09	1.559.099,62
jun/09	854.448,32
jul/09	406.748,42
ago/09	124.930,08

	set/09	349.957,08
	out/09	364.451,07
	nov/09	112.645,50
	dez/09	54.929,80
Geral	Total	13.062.405,49

Entendo que deve prevalecer o quanto decidido pela DRJ. De fato, em despacho de fls. 898/903, a Delegacia da Receita Federal em Guarulhos decidiu por excluir do lançamento os valores que, de acordo com o histórico bancário, não representavam receitas tributáveis. Deve, pois, o mesmo racional ser aplicado aos demais depósitos cujo histórico também demonstra não se tratar de receitas decorrentes de operações tributáveis pelo IRPJ, CSLL, PIS e COFINS, como medida de razoabilidade e justiça.

No que tange ao PIS e a COFINS, sustenta o Recorrente que as operações com arroz e feijão tiveram suas alíquotas reduzidas a zero, nos termos do art. 1º, V, da Lei nº 10.925/2004. Alega, ainda, que foram incluídos na base de cálculo das referidas contribuições os valores pagos pela URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA para a MÁXIMO ALIMENTOS LTDA, pela aquisição de bens do ativo imobilizado desta, o que afronta o quanto disposto na Lei nº 10.637/2002 e na Lei nº 10.833/2003.

Esses argumentos não merecem guarida, haja vista que o Recorrente não trouxe aos autos quaisquer provas capazes de confirmar que os depósitos bancários são referentes às operações com arroz e feijão sujeitas à alíquota zero ou à venda do imobilizado da empresa. Não basta afirmar que já juntou aos autos notas fiscais que corroboram o alegado, deve o Recorrente realizar a relação entre estas citadas notas fiscais com os depósitos bancários.

Por essa razão, não é possível afastar a presunção legal do art. 42 da Lei nº 9.430/96 em relação ao PIS e à COFINS.

4. MULTA DE OFÍCIO

Nos termos da Súmula CARF nº 47, a imputação de multa de ofício à sucessora, por infração cometida pela sucedida, é cabível quando comprovado que as sociedades estavam sob controle comum ou pertenciam ao mesmo grupo econômico.

No caso dos autos, conforme demonstra o trabalho realizado pelo fiscal, resta claro que as empresas sucedida e sucessora estavam sob o mesmo controle.

Importante citar que foi recentemente publicada a Súmula 554 do STJ, que assim dispõe:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão.

Note-se que a edição desta súmula decorre, diretamente, do quanto decidido no Resp **923012/MG**, cujo julgamento foi submetido ao rito do recurso repetitivo, nos termos do art. 543-C do extinto CPC.

Entendo, portanto, que deve ser reestabelecida a multa de ofício de 75%.

Contudo, concordo com a decisão da DRJ quanto à impossibilidade de aplicação da multa de ofício qualificada no patamar de 150%, ao Recorrente, vez que não está devidamente comprovada o dolo e a fraude dos sucessores.

Igualmente, o agravamento da multa em 50% se demonstra descabido, na medida em que a URBANO AGROINDUSTRIAL LTDA não foi intimada no curso da ação fiscal a apresentar esclarecimentos, tendo sido as intimações dirigidas somente à MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. Logo, não é razoável imputar ao Recorrente o agravamento da multa por não ter atendido, no prazo fixado, às intimações.

Discordo, contudo, da decisão da DRJ no que se refere ao descabimento da multa por falta de entrega de Escrituração Contábil Digital – ECD pela MÁXIMO ALIMENTOS LTDA. Entendo que a sucessão empresarial abrange, também, as multas por descumprimento da obrigação tributária, visto que a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º, do CTN.

Nesse sentido, cito o seguinte julgado do STJ prolatado nos autos do Resp 959389 / RS:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ARTIGO 159 DO CC DE 1916. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. MULTA TRIBUTÁRIA. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SUCESSÃO EMPRESARIAL. OBRIGAÇÃO ANTERIOR E LANÇAMENTO POSTERIOR. RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE SUCESSORA. 1. Não se conhece do recurso especial se a matéria suscitada não foi objeto de análise pelo Tribunal de origem, em virtude da falta do requisito do prequestionamento. Súmulas 282 e 356/STF. 2. A responsabilidade tributária não está limitada aos tributos devidos pelos sucedidos, mas abrange as multas, moratórias ou de outra espécie, que, por representarem penalidade pecuniária, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor. 3. Segundo dispõe o artigo 113, § 3º, do CTN, o descumprimento de obrigação acessória faz surgir, imediatamente, nova obrigação consistente no pagamento da multa tributária. A responsabilidade do sucessor abrange, nos termos do artigo 129 do CTN, os créditos definitivamente constituídos, em curso de constituição ou "constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data", que é o caso dos autos. 4. Recurso especial conhecido em parte e não provido.

Determino, portanto, reestabelecimento da multa de ofício proporcional de 75%, nos termos da Súmula CARF nº 47, e mantenho a multa por não entrega da ECD.

5. ADITAMENTO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O processo administrativo fiscal rege-se pelo princípio da verdade material, segundo o qual fatos inexistentes ou erros evidentes não devem prosperar em detrimento da verdade material, inobstante a presunção de veracidade relativa dos atos administrativos. Igualmente, em decorrência deste princípio, impõe-se sejam sanadas as falhas, omissões e enganos eventualmente cometidos pelo Fisco.

Quer dizer, em se tratando de ocorrência do fato gerador, vigora o princípio da verdade material, o qual determina que a consequência tributária somente incidirá se efetivamente o evento se der no plano fenomênico.

Logo, é dever deste Colegiado sempre buscar aferir se realmente ocorreu ou não o fato gerador ou a infração à legislação tributária que se discute nos autos.

Contudo, o princípio da verdade material deve ser sopesado com princípios corolários do devido processo legal.

No caso em questão, o contribuinte trouxe novos documentos sete meses após findo o prazo para apresentação do Recurso Voluntário. Logo, a Fazenda Nacional não teve a oportunidade de se manifestar sobre a nova documentação, caso assim desejasse, visto que já havia decorrido o prazo de contrarrazões ao Recurso Voluntário.

Note-se que, nos termos do artigo 16, §4º, do Decreto nº 70.235/72, somente pode ocorrer a juntada extemporânea de documentos caso fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior, ou caso refira-se a fato ou a direito superveniente ou destine-se a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidas aos autos. A ocorrência de nenhuma dessas hipóteses foi comprovada pelo contribuinte.

Entendo, portanto, que o acolhimento dos documentos trazidos em 14/03/2016 pelo contribuinte fere o princípio do contraditório e da ampla defesa, razão pela qual esta documentação não deve influenciar no resultado deste julgamento.

Ante todo o exposto, conheço dos Recursos Voluntário e de Ofício para, no mérito, negar provimento ao Recurso Voluntário e dar parcial provimento ao Recurso de Ofício, a fim de manter a exigência da multa falta de entrega da ECD e manter a exigência da multa de ofício de 75%.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Marcos Paulo Leme Brisola Caseiro - Relator

Voto Vencedor

Conselheiro Flávio Franco Corrêa.

Dirirjo do voto do relator, no julgamento do recurso *ex officio*, exclusivamente em relação à **multa aplicada pela não entrega da Escrituração Contábil Digital**. Portanto, cinge-se a divergência a esse tema debatido em sede de recurso *ex officio*, uma vez que **adiro aos fundamentos e às conclusões** do ilustre Relator quanto aos demais

temas discutidos, tanto no âmbito do **recurso voluntário** como no âmbito do **recurso ex officio**.

Abaixo, explico as bases sobre as quais fundamento a divergência.

De plano, anoto que a decisão do STJ veiculada pelo REsp nº 959389/RS não é vinculante. Além disso, percebo, data vênia, que essa decisão contém equívocos que são dignos de comentários. Em certo trecho, o relator assim se manifesta:

"Importa consignar, de início, que a partir do descumprimento da obrigação acessória surge, imediatamente, nova relação obrigacional entre o Fisco e o sujeito passivo cujo objeto refere-se à prestação pecuniária, nos termos do artigo 113, § 3º do CTN:

"§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

"No mesmo sentido, a lição de Hugo de Brito Machado: "[n]a verdade o inadimplemento de uma obrigação acessória não a converte em obrigação principal. Ele faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra a inadimplente, cujo conteúdo é precisamente a penalidade pecuniária, vale dizer, a multa correspondente" (Curso de Direito Tributário. São Paulo: Malheiros. 26 d. g. 135).

Reitere-se, a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória, muito embora o lançamento ocorra posteriormente. O regramento da responsabilidade dos sucessores recebe o influxo direto do artigo 129 do CTN que determina:

"Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data."

"

Destaque-se a seguinte citação da obra de Hugo de Brito Machado, acima reproduzida: "o descumprimento da obrigação acessória faz nascer para o fisco o direito de constituir um crédito tributário contra o inadimplente". Tal assertiva se opõe à afirmação de que "a obrigação principal nasce simultaneamente ao inadimplemento da obrigação acessória". Com efeito, acompanhando os passos de Hugo de Brito Machado, sustenta-se que o descumprimento da obrigação acessória não faz surgir imediatamente a obrigação principal. A multa - vista pelo relator como obrigação principal - só surgirá depois de efetuado o lançamento para sua cobrança. Logo, enquanto não efetuado o lançamento, não haverá qualquer penalidade imposta ao contribuinte. Tanto é assim que, ocorrido o lapso de 5 anos contado da data da infração, o Fisco decai do direito de constituir o crédito tributário cujo conteúdo seja exatamente a sanção pecuniária prevista na legislação, para a infração cometida. Portanto, essa multa não é contemporânea à infração. Sem o correspondente lançamento, não haverá multa exigível, a despeito da ocorrência da infração.

Também discordo da amplitude que o relator do REsp nº 959389/RS emprestou ao artigo 129 do CTN, com base na qual pronunciou que as disposições da Seção II do CTN - Responsabilidade dos Sucessores - se estendem às multas. Aqui, facilmente se

percebe que os artigos 130, 131, 132 e 133 do CTN, integrantes da Seção II, já mencionada, fazem referências a tributos, não a multas. Essa mesma diretriz orientaria meu voto no sentido de afastar a multa aplicada por descumprimento da obrigação principal. No entanto, reparo que o decidido pelo STJ no julgamento do REsp nº 923012/MG, submetido à sistemática dos recursos repetitivos, é causa determinante à adoção, por esta instância administrativa, das razões de decidir do precitado acórdão, nos termos do artigo 62, § 2º, do Regimento Interno do CARF (RICARF).

Deve ficar claro que a decisão proferida pelo STJ, no julgamento do REsp nº 923012/MG, **não diz respeito à situação concreta de inadimplemento de obrigação acessória** e, sim, (i) à pretensão de não serem incluídos, na base de cálculo do ICMS, valores dados em bonificação, e (ii) à solução de questão atinente à inexistência de relação jurídica que obrigasse a recorrente a pagar a multa decorrente do não recolhimento do ICMS sobre operações relativas à circulação econômica de mercadorias. Eis o relatório do citado acórdão:

"O EXMO. SR. MINISTRO LUIZ FUX (Relator): Trata-se de recurso especial interposto por COMPANHIA MULLER DE BEBIDAS, sucessora por incorporação de Indústrias Müller de Bebidas Ltda., com fulcro nas alíneas "a", "b" e "c", do permissivo constitucional, contra acórdão prolatado pelo TJ/MG, assim ementado:

Apelação. Ação ordinária. Pretensão de não incluir na base de cálculo do ICMS os valores dados em bonificação. Não comprovado que as bonificações foram incondicionais, devem ser incluídos os respectivos valores na base de cálculo. Impõe-se à sucessora a obrigação de pagar as multas impostas à antecessora. Ação improcedente. Sentença mantida.

Noticiam os autos que Companhia Müller de Bebidas Ltda ajuizou ação, com pedido de antecipação de tutela, objetivando o reconhecimento do direito de não ter que incluir, na base de cálculo do ICMS, as bonificações concedidas a seus clientes, visto que não compõem o real valor da operação mercantil. Alternativamente, pleiteou a declaração de inexistência de relação jurídica que a obrigue a pagar a multa relativa ao não recolhimento do ICMS sobre operações relativas à circulação econômica de mercadorias. Por fim, quanto à suposta impropriedade da multa, sustentou que a interpretação dada ao art. 132, do CNT, pela Autora, fere a sistemática do Código, que, em seu art. 129, prevê que os sucessores são responsáveis, também, pelos créditos tributários oriundos de obrigações surgidas em data anterior aos atos da incorporação.

O Juízo monocrático julgou improcedente o pedido formulado na inicial, ao fundamento de que a legislação estadual, no tocante à inclusão de descontos concedidos sob condição na base de cálculo do imposto, nada teria de inconstitucional, bem assim que ao Autor incumbia a prova quanto ao fato constitutivo do seu direito, qual seja, prova de que as bonificações concedidas seriam incondicionais, o que não foi feito. No que tange à impossibilidade de cobrança da multa sucessora, entendeu que a interpretação dada pela Autora não estaria correta, sendo que a melhor doutrina tem entendido que a sucessora tem responsabilidade por todas as obrigações referentes ao período anterior à sucessão por incorporação.

O Tribunal estadual, nos termos da ementa retrotranscrita, negou provimento às apelações.

Foram opostos embargos declaratórios, que restaram rejeitados.

Nas razões recursais, alegou-se violação dos arts. 12 e 13 da LC 87/96, porquanto os valores não recebidos efetivamente pela recorrente, como são os descontos incondicionais, não podem integrar a base de cálculo do tributo, porquanto não correspondem ao preço praticado na operação mercantil. Nesse ponto, mostra-se ilegal a legislação estadual que prevê contrariamente ao disposto na LC 87/96, havendo conflito entre as referidas leis.

Outrossim, alegou que o Tribunal não atentou para as provas produzidas nos autos quanto ao fato de que as bonificações concedidas não se subordinam a qualquer evento futuro ou incerto. Aventou dissídio jurisprudencial com arestos deste Tribunal Superior.

Alternativamente, postulou pela exclusão das multas punitivas aplicadas à empresa incorporada, porquanto a empresa sucessora apenas deve responder pelos tributos da sucedida, consoante precedentes jurisprudenciais trazidos à colação para fundamentar o dissídio alegado."

Também é preciso advertir que não se deve evocar, para o caso em julgamento, a Súmula CARF nº 47, já que esta retrata a jurisprudência dominante que se consolidou em torno da chamada "multa de ofício", assim considerada a sanção imposta pelo Fisco em razão do descumprimento da obrigação principal, a teor dos seguintes acórdãos paradigmas: acórdão nº 106-17143, de 05/11/2008; acórdão nº 103-23509, de 26/06/2008; acórdão nº 302-38.897, de 11/09/2007; acórdão nº 101-96.270, de 09/08/2007; acórdão nº 103-23.033, de 24/05/2007.

Em outras palavras, a Súmula CARF nº 47 não pode ser evocada para questões relativas à multa por inadimplemento de obrigação acessória.

Por último, vale assinalar que a Súmula nº 554 do STJ só tem sentido para as multas tributárias - tanto por descumprimento da obrigação principal quanto por descumprimento de obrigação acessória - que tenham sido objeto de lançamento anterior ao evento da sucessão. Isso porque o sucessor não responde pelo passivo inexistente no momento da sucessão.

Ademais, diante do marcante aspecto punitivo que integra as multas, surgiria inevitável conflito com a proposição axiológica segundo a qual a punição não pode passar da pessoa do infrator.

No caso em julgamento, a multa ora em debate não fazia parte do passivo da pessoa jurídica sucedida, já que fora objeto de lançamento posterior à sucessão.

Em face do exposto, não acolho a pretensão do recurso *ex officio* em prol do restabelecimento da multa isolada, por falta de cumprimento da obrigação acessória. Assim, reiterando que acompanho o relator nas demais questões debatidas, dou provimento parcial ao recurso *ex officio*.

(documento assinado digitalmente)

Flávio Franco Corrêa - Redator designado

Processo nº 16095.720201/2013-88
Acórdão n.º **1301-002.144**

S1-C3T1
Fl. 1.617
