



MINISTÉRIO DA FAZENDA
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



PROCESSO	10280.723445/2020-78
ACÓRDÃO	1302-007.370 – 1ª SEÇÃO/3ª CÂMARA/2ª TURMA ORDINÁRIA
SESSÃO DE	20 de fevereiro de 2025
RECURSO	VOLUNTÁRIO
RECORRENTE	IMPERIAL COMÉRCIO DE CACAU EIRELI
INTERESSADO	FAZENDA NACIONAL

Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ

Ano-calendário: 2015

OMISSÃO DE RECEITAS. LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. LEGITIMIDADE DO LANÇAMENTO.

É legítima a tributação com base no lucro arbitrado quando a pessoa jurídica, obrigada à apuração pelo lucro real, não mantém escrituração contábil regular ou deixa de apresentá-la, impedindo a verificação da real base de cálculo dos tributos. No caso concreto, a fiscalização comprovou a omissão de receitas com base no cruzamento de notas fiscais eletrônicas e movimentações bancárias incompatíveis com os valores declarados pelo contribuinte.

MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. CONFIGURAÇÃO DE DOLO. REDUÇÃO PARA 100% EM RAZÃO DA LEI Nº 14.689/2023.

A aplicação da multa qualificada de 150% foi fundamentada na prática de atos dolosos de sonegação, fraude ou conluio, conforme os artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64. Contudo, nos termos do artigo 106, II, "c", do CTN, a nova redação do §1º do artigo 44 da Lei nº 9.430/96, dada pela Lei nº 14.689/2023, estabelece a aplicação da multa qualificada no percentual de 100%, salvo em casos de reincidência. Aplicável, portanto, a retroatividade benigna, reduzindo-se a penalidade.

ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer parcialmente dos recursos voluntários apresentados pelos responsáveis Jéssica Camargo de Gois, Poliana Silva Lobato de Góis, Transportadora de Gois LTDA, Bruno Camargo de Góis, e Laura Camargo de Góis, conhecendo, apenas, das alegações relacionadas à regularidade da ciência do

lançamento; em conhecer parcialmente do Recurso Voluntário da Imperial Comercio de Cacau Ltda, deixando de conhecer das alegações relativas à responsabilidade tributária dos responsáveis acima identificados; e, quanto à parcelas conhecidas dos recursos, em negar provimento aos recursos voluntários interpostos pelos responsáveis tributários; e em dar provimento parcial ao recurso voluntário da Imperial Comercio de Cacau Ltda, apenas, para reduzir a multa de ofício qualificada ao percentual de 100% (cem por cento), nos termos do relatório e voto da relatora.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão – Relatora

Assinado Digitalmente

Paulo Henrique Silva Figueiredo – Presidente

Participaram da sessão de julgamento os Conselheiros Marcelo Izaguirre da Silva, Henrique Nimer Chamas, Alberto Pinto Souza Junior, Miriam Costa Faccin, Natália Uchôa Brandão, Paulo Henrique Silva Figueiredo (Presidente).

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntários interpostos pela Contribuinte e responsáveis solidários, em face do Acórdão nº 106.014.430, oriundo da 7ª Turma da DRJ 06 (Santarém/BA), que julgou improcedente as impugnações em face de lançamento de ofício contra a Contribuinte, referente à apuração de **IRPJ** e tributos reflexos (**CSLL, PIS e COFINS**) para o ano-calendário de 2015, com imputação de responsabilidade solidária a terceiros, incluindo sócios e empresas supostamente do mesmo grupo econômico.

Na origem, foram lavrados Autos de Infração (AI) contra a Contribuinte, referentes ao exercício de 2016 (ano-calendário 2015), para cobrança de débitos tributários no valor total de **R\$50.481.068,24** (atualizado até dezembro de 2020). Os AI englobam os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, Pis e Cofins.

O Demonstrativo do crédito tributário lançado pode ser verificado da seguinte forma:

Tributo/código de receita	Imposto/cont/multa R\$	Juros de Mora calculados até 12/2020 R\$	Multa de Ofício R\$	Total do crédito R\$
IRPJ - 2917	5.845.972,31	2.444.089,03	8.768.958,45	17.059.019,79
CSLL - 2973	2.624.222,92	1.097.178,81	3.936.334,36	7.657.736,09
COFINS - 2960	7.229.561,55	3.102.243,49	10.844.342,29	21.176.147,33
PIS/PASEP – 2986	1.566.404,95	672.152,69	2.349.607,39	4.588.165,03
Total dos créditos tributários constituídos				50.481.068,24

Sobre o procedimento fiscal e a infração cometida, resume-se as seguintes informações extraídas dos Autos de Infração (AI's), dos relatórios de Descrição dos Fatos e Enquadramento Legal (fls. 02/64) e do Termo de Verificação Fiscal (TVF) (fls. 67/78):

1. O procedimento fiscal tinha como objetivo verificar o cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ano-calendário 2015, sendo constatado que, durante o referido ano-calendário, o sujeito passivo emitiu notas fiscais de vendas no montante de R\$ 239.786.454,20, já excluídas as notas canceladas e as devoluções de vendas;
2. Após o início da ação fiscal, o sujeito passivo apresentou ECF, relativa ao ano 2015, e declarou espontaneamente receitas de prestação de serviços no montante de R\$1.198.932,31. Não foi declarado, na ECF apresentada durante a ação fiscal, o valor das NF de vendas emitidas. Constatou-se entrega de DCTF apenas para o mês de 01/2015, porém sem débitos declarados e nem houve recolhimento dos tributos incidentes sobre a receita declarada em DCTF;
3. Os valores informados na ECF (R\$1.198.932,31) foram lançados de ofício, com base nos critérios do lucro arbitrado, no percentual de 38,4%, conforme atividade informada. Foram requisitadas as cópias das notas fiscais dos serviços prestados, porém não foram apresentadas;
4. Obrigado a apurar os tributos pelo Lucro Real, com base na receita auferida em 2014, foi intimado a apresentar a escrita contábil, porém não a apresentou;
5. Diante dos fatos examinados na ação fiscal, concluiu a fiscalização o intuito do sujeito passivo de eximir-se integralmente do pagamento de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal. Foi apurada a infração de omissão de Receita Bruta de Vendas (Nfe);
6. Por fim, foram atribuídas responsabilidades solidárias pelos créditos tributários constituídos contra o sujeito passivo.

A fiscalização identificou, ainda, que **as empresas Cerealista Góis Eireli e Transportadora Góis Ltda ME**, ambas pertencentes ao mesmo grupo familiar dos sócios da Contribuinte, realizaram diversas transações financeiras que demonstram a diluição de receitas entre os envolvidos.

Diante disso, foram imputadas **responsabilidades solidárias** aos seguintes indivíduos e empresas, nos termos dos **artigos 124 e 135 do CTN**:

- **Cristiano Gonçalves do Nascimento** (ex-sócio-administrador) – por atos praticados com infração à lei e possível interposição de pessoas para ocultação de receitas;

- **Jorge de Castro Silva** – por interesse comum na situação que originou a obrigação tributária;
- **Jeomar Ferreira de Góis e Laura Camargo de Góis** – identificados como os reais administradores da empresa no período fiscalizado;
- **Bruno Camargo de Góis, Jéssica Camargo de Góis Né e Poliana Silva Lobato de Góis** – beneficiários de transferências financeiras da empresa fiscalizada;
- **Transportadora Góis Ltda ME e Cerealista Góis Eireli** – empresas do mesmo grupo econômico, utilizadas na movimentação dos valores.

A multa de ofício aplicada foi de **150%** sobre os valores apurados, considerando a **prática de conduta dolosa e sonegação fiscal**, conforme **artigos 71 e 73 da Lei nº 4.502/64**.

Irresignada, a Contribuinte apresentou Impugnação (fls. 1593), nos seguintes termos:

1. A Imperial Comércio de Cacau Eireli contesta a responsabilidade tributária atribuída aos seus atuais sócios e terceiros, argumentando que eles não podem ser responsabilizados por fatos geradores ocorridos em 2015, pois adquiriram a empresa após esse período (Laura Camargo de Góis em 14/01/2016 e Jeomar Ferreira de Góis em 20/01/2017). A empresa alega as empresas Cerealista Góis Eireli e Transportadora Góis Ltda receberam valores em suas contas em razão da venda de produtos e serviços de transporte para a Impugnante, respectivamente, mas não teriam relação com o fato gerador apurado;
2. Que o imposto deve ser cobrado de quem causou o fato gerador, não de quem prestou serviços ou vendeu produtos. Além disso, nega a formação de um grupo econômico familiar, pois não há evidências de controle ou dependência entre as empresas e as pessoas físicas envolvidas, que possuem rendimentos independentes. A fiscalização também não comprovou benefícios auferidos pelas empresas e pessoas físicas com o fato gerador.
3. Que atuou apenas como intermediária nas operações financeiras com a Cargil Agrícola S/A e Barry Callebaut Brasil, sem ser proprietária dos recursos ou produtos negociados. Além do que apresentou uma Declaração de Lucro Arbitrado em 04/01/2019, antes do início da ação fiscal, corrigindo uma falha contábil. Discordou do cálculo dos tributos e da multa de ofício, considerada desproporcional e confiscatória, citando um julgado do CARF que reduziu a multa de 150% para 75%.
4. Alega nulidade dos lançamentos fiscais, pois a fiscalização não apresentou provas robustas para demonstrar a responsabilidade solidária dos

envolvidos. Critica a extensão da fiscalização, que inicialmente focava em Contribuições Previdenciárias, mas incluiu Imposto de Renda Pessoa Jurídica sem base legal. Além disso, aponta inconsistências nos termos de intimação e na falta de análise das Declarações de Imposto de Renda das pessoas físicas e jurídicas envolvidas.

5. Conclui requerendo a insubsistência do auto de infração, pela falta de provas e por ter homologado a Declaração de Lucro Arbitrado apresentada pela empresa, reforçando que não houve aquisição de bens para o ativo imobilizado ou para o titular atual da empresa.

Os responsáveis solidários indicados nos lançamentos não impugnaram os lançamentos em petição própria.

Ao analisar a questão, no firmamento do **Acórdão** n.º 106-014.430, a **DRJ** de Santarém/PA decidiu por rejeitar as preliminares de nulidade e, no mérito, pela improcedência da impugnação e manutenção integral dos créditos tributários constituídos, como também conservou os vínculos de responsabilidades solidárias atribuídas às pessoas físicas e jurídicas indicadas nos lançamentos. Veja-se a ementa:

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2015

IMPUTAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A TERCEIRAS PESSOAS FÍSICAS E JURÍDICAS.

As alegações de nulidade são improcedentes quando a autuação se efetivou dentro dos estritos limites legais, com descrição clara e precisa dos fatos a amparar a imputação da responsabilidade tributária, e foi facultado aos solidários o exercício do contraditório e da ampla defesa.

FALTA DE DECLARAÇÃO E RECOLHIMENTO DE IRPJ/CSLL.

O valor dos tributos não declarados à RFB em DCTF, constatado nas informações prestadas em ECF, confrontadas com as NFe, enseja o lançamento de ofício das importâncias devidas.

MULTA DE OFÍCIO. LEGALIDADE. QUALIFICAÇÃO. A exigência de multa de ofício incidente sobre a diferença de tributos devidos e não declarados em DCTF e nem pagos no vencimento, decorre de expressa previsão legal, sendo defeso à autoridade administrativa julgadora afastar seu emprego. Cabível a imposição da multa qualificada no percentual de 150% quando demonstrado que o procedimento adotado pelo sujeito passivo enquadra-se em pelo menos um dos casos previstos nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/64.

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. INFRAÇÃO DE LEI. SÓCIO ADMINISTRADOR.

Os representantes das pessoas jurídicas de direito privado respondem solidariamente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA.

Ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra-matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária. São solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas expressamente designadas por lei.

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, devidamente intimado, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

TRIBUTAÇÃO REFLEXA. CSLL. PIS. COFINS.

A decisão relativa ao auto de infração do IRPJ deve ser igualmente aplicada no julgamento dos autos de infração reflexos, uma vez que os lançamentos estão apoiados nos mesmos elementos de convicção, salvo em relação à matéria específica de cada tributo.

Impugnação Improcedente

Crédito Tributário Mantido.

Inconformada com a decisão, a Contribuinte interpôs **Recurso Voluntário**, fls. 1700 a 1710, argumentando, em resumo, **(i)** pela preliminar de ausência de Auto de Infração; **(ii)** que não há revelia, pois os Al's deveriam ser individualizados; **(iii)** que terceiras pessoas não podem assumir fato gerador constituído pela Recorrente e, por fim; **(iv)** contesta a multa de 150%.

Em seguida, **Jéssica Camargo de Gois** apresentou, às fls. 1717 a 1724, Recurso Voluntário alegando que: **(i)** o termo de intimação foi recebido por terceiro sem vínculo com a Recorrente; **(ii)** não há revelia, pois os Al's deveriam ser individualizados e que não foi intimada; **(iii)** não há responsabilidade tributária; **(v)** contesta a multa de 150%.

Com os mesmos argumentos utilizados pela responsável solidária Jéssica Góis, nota-se a interposição dos Recursos Voluntários de **Poliana Silva Lobato de Góis**, às fls. 1734 a 1741, **Transportadora de Gois LTDA**, às fls. 1751 a 1758, **Bruno Camargo de Góis**, às fls. 1768 a 1775, e **Laura Camargo de Góis**, às fls. 1785 a 1792.

Após todo o exposto, o processo encontra-se à disposição do CARF para seguimento do contencioso.

É o relatório.

VOTO

Conselheiro **Natália Uchôa Brandão**, Relatora

I. Da Admissibilidade

Os Recursos Voluntários foram interpostos tempestivamente, conforme certificado por este Tribunal, e atendem aos demais requisitos de admissibilidade previstos no Decreto nº 70.235/72.

Entretanto, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários dos responsáveis legais Jéssica Camargo de Gois, Poliana Silva Lobato de Góis, Transportadora de Gois LTDA, Bruno Camargo de Góis e Laura Camargo de Góis, somente no ponto em que foram devidamente cientificados do curso do procedimento administrativo fiscal e deixaram transcorrer o prazo legal para apresentação de Impugnação, obstando o conhecimento por este Colegiado das matérias de mérito recursal.

Ainda, conheço parcialmente do Recurso Voluntário da Contribuinte, deixando de apreciar os pontos argumentativos quanto aos responsáveis solidários, sob o fundamento de que a Contribuinte principal não tem legitimidade para representar os responsáveis solidários, à luz da Súmula nº 172 deste CARF: *“A pessoa indicada no lançamento na qualidade de contribuinte não possui legitimidade para questionar a responsabilidade imputada a terceiros pelo crédito tributário lançado”*¹.

II. Da Controvérsia

A controvérsia central do presente caso reside na **omissão de receitas tributáveis**, evidenciada pelo cruzamento de notas fiscais eletrônicas e movimentação bancária, em contraste com os valores efetivamente declarados pela Contribuinte.

A partir da análise dos autos, verifica-se que a fiscalização fundamentou adequadamente a exigência fiscal, utilizando-se de elementos concretos, tais como:

- **Notas fiscais emitidas e pagamentos identificados** nas operações comerciais com empresas do setor, como Cargill Agrícola S/A e Barry Callebaut Brasil Indústria e Comércio;
- **Movimentação bancária incompatível**, com transferências expressivas para integrantes do grupo familiar, sem justificativa contábil adequada;
- **Ausência de escrituração contábil**, o que caracteriza a adoção indevida do lucro arbitrado e impossibilita a verificação da real base de cálculo dos tributos.

¹ Súmula CARF nº 172. Aprovada pelo Pleno em sessão de 06/08/2021 – vigência em 16/08/2021. **Vinculante**, conforme **Portaria ME nº 12.975**, de 10/11/2021, DOU de 11/11/2021.

Na parte conhecida, o Recurso voluntário interposto pela Contribuinte apresenta essencialmente dois grupos de argumentação. O primeiro grupo contesta a imputação de responsabilidade tributária a terceiros e a aplicação de multa qualificada. O segundo grupo de argumentação está relacionado à natureza das operações da empresa e à apuração do tributo devido.

III. Da preliminar de nulidade do Auto de Infração

As Recorrentes argumentam que não houve a devida individualização dos responsáveis solidários e que pessoas físicas e jurídicas, como sócios e empresas do mesmo grupo econômico, e que foram indevidamente incluídas sem demonstração clara de participação ativa no fato gerador da obrigação tributária. Também alegam que a falta de intimação pessoal de tais responsáveis caracteriza cerceamento de defesa, ferindo os princípios do contraditório e da ampla defesa.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa, não se verifica irregularidade formal na imputação da responsabilidade solidária, uma vez que **todos os envolvidos foram regularmente cientificados** dos lançamentos fiscais, sendo-lhes oportunizado o contraditório e a ampla defesa, conforme bem relatou o acórdão recorrido (fls. 1675):

O sujeito passivo e responsáveis solidários foram cientificados dos lançamentos, via postal, nas seguintes datas:

- Imperial Comércio de Cacau – Eireli – 10/12/20 – AR, fls. 164 (123);
- Cristiano Gonçalves do Nascimento – 09/12/20 – AR, fls. 165 (124);
- Jorge de Castro Silva – Devolvido em 10/12/20, sem recebimento – AR, fls. 167 (126). Expedido Edital Eletrônico 006932338 – publicação em 14/12/20, ciência em 29/12/20, fls. 168 (127);
- Jeomar Ferreira de Góis – 10/12/20 – AR, fls. 169 (128);
- Laura Camargos de Góis – 10/12/20 – AR, fls. 170 (129);
- Bruno Camargo de Góis – 10/12/20 – AR, fls. 171 (130);
- Jéssica Camargo de Góis NE – 10/12/20 – AR, fls. 172 (131);
- Poliana Silva Lobato de Góis – 10/12/20 – AR, fls. 173 (132);
- Cerealista Góis Eireli – 10/12/20 – AR, fls. 174 (133), e
- Transportadora Góis Ltda ME – 10/12/20, fls. 175 (134).

Como disposto pelo Acórdão recorrido, as respostas oferecidas à fiscalização nas diligências, de forma idêntica, para todos os diligenciados, da seguinte forma:

Em atenção ao termo em epígrafe, informo que os valores depositados em minha conta corrente, foram transferências realizadas pela empresa IMPERIAL

COMÉRCIO DE CACAU EIRELI, CNPJ Nº 13.022.459/0001-38, não configura fato gerador, visto que foi para pagar fornecedores da referida empresa.

É importante ressaltar que na época da situação, eu prestava serviço à referida empresa e por necessidade de atender as compras de produtos na zona rural, a empresa IMPERIAL COMÉRCIO DE CACAU EIRELI com sede na cidade de Medicilândia com atividade no ramo de cacau, adquiria cacau na zona rural e a empresa pagava em dinheiro em espécie, exigência dos fornecedores do produto com os valores depositados em minha conta corrente.

Como os Bancos do Brasil e do Estado do Pará estabelecidos em Medicilândia trabalham com limite de valores, não atendendo a expectativa de compra juntos aos fornecedores da empresa em referência, que só aceitam pagamento em dinheiro — moeda corrente e como o Banco do Brasil em Altamira, não existe limite de saque, a empresa em referência, promovia as transferências dos valores para minha conta para sacar e pagar os fornecedores em espécie, como foi pago.

Com esses valores não houve acréscimo patrimonial, demonstrando com isso que esses valores foram depositados e sacados para pagar os fornecedores da empresa em referência.

Da análise dos autos, em cotejo com os requisitos legais aplicáveis ao ato administrativo fiscal, verifica-se que os atos e termos foram lavrados por autoridade competente, em estrita conformidade com a legalidade e assegurando plenamente o direito de defesa.

Os lançamentos atenderam aos requisitos específicos do Auto de Infração, conforme disposto no artigo 10 do Decreto nº 70.235/72, contendo a qualificação do sujeito passivo, a descrição detalhada dos fatos, a indicação das normas legais violadas e a devida exigência, acompanhada da intimação para cumprimento ou apresentação de impugnação dentro do prazo legal.

As infrações foram identificadas e descritas de maneira clara, e os fundamentos legais que embasaram a constituição do crédito foram corretamente mencionados nos Autos de Infração (fls. 02/64) e no Termo de Verificação Fiscal (fls. 67/78).

Embora a fase litigiosa do procedimento tenha se iniciado com a impugnação da exigência, todas as diligências realizadas no curso da fiscalização foram objeto de intimação ao contribuinte e aos responsáveis solidários. Estes tiveram a oportunidade de justificar as movimentações bancárias entre a Imperial e suas próprias contas, mas não apresentaram qualquer esclarecimento, seja durante a ação fiscal, seja no prazo para defesa.

Nesse sentido, entendo por negar a preliminar de ausência de intimação ou individualização de autos de infração, mantendo os termos do acórdão recorrido.

III. Do Mérito

A Contribuinte defende que sua atuação se restringia à **intermediação de negócios e que os valores movimentados em suas contas não configurariam receitas próprias, mas sim recursos destinados à aquisição de mercadorias em nome de terceiros**. Nesse contexto, alega que a fiscalização falhou ao desconsiderar a realidade comercial das transações, interpretando equivocadamente as notas fiscais emitidas como prova de faturamento próprio.

Além disso, sustenta que a auditoria fiscal não considerou adequadamente a Escrituração Contábil Fiscal (ECF) apresentada, que demonstraria que os tributos já foram recolhidos na modalidade de lucro arbitrado. Assim, pede a revisão do lançamento e a improcedência da autuação, afastando as imputações feitas pelo Fisco.

Além disso, a empresa sustenta que a multa de 150% aplicada ao caso é desproporcional e confiscatória, uma vez que não há comprovação de dolo, o que afastaria a penalidade qualificada.

III.1. Do Lançamento Fiscal e do Arbitramento dos lucros.

A fiscalização utilizou o arbitramento como método de apuração do lucro, vez que restou configurada a imprestabilidade da contabilidade da Recorrente, aduzindo que (fls. 75):

39. Com base na receita bruta auferida no ano-calendário 2014, o sujeito passivo estava obrigado a apurar os tributos devidos no ano 2015 pelas regras do lucro real. Contudo, mesmo após diversas vezes intimado, não apresentou a sua escrita contábil, ficando sujeito ao arbitramento dos lucros.

40. Ressaltamos que, mesmo que ele não houvesse manifestado opção pelo lucro arbitrado na ECF, pelo fato de ter deixado de apresentar a ECD, estaria sujeito ao arbitramento dos lucros, conforme dispõe o art. 530, inciso I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

O Acórdão recorrido assim se manifestou:

A razão de a fiscalização ter efetuado o lançamento pela sistemática do lucro arbitrado, no ano-calendário 2015, decorreu do fato de o contribuinte, sujeito a tributação com base no Lucro Real, não possuir escrituração na forma das leis comerciais e fiscais (art. 530, inciso I, do RIR/99). Isto não significa que a fiscalização aceitou que a impugnante exercia a intermediação nas compras dos produtos, como afirma o impugnante em sua defesa. **Em momento algum, foi validado pela fiscalização que o contribuinte era intermediário nas transações comerciais de compra e venda de cacau.**

O próprio contribuinte entregou a ECF do ano de 2015 com a opção de apuração de tributos pelo Lucro Arbitrado, apesar de estar obrigado ao Lucro Real, considerando a receita auferida no ano anterior.

A Contribuinte, por sua vez, argumentou que:

Não pode terceiras pessoas assumirem responsabilidade por fato gerador constituído pela Recorrente. Que responsabilidade possuem as terceiras pessoas pelo lucro da Recorrente? É importante ressaltar, que a Recorrente recebia comissão pelas vendas (intermediação). A autoridade Fiscal e a Relatora da Delegacia de Julgamento deveriam ter analisado que a Recorrente somente entregava a mercadoria após receber os valores das empresas CARGILL AGRÍCOLA SA, CNPJ 60.498.7061AAO; ISV, E BARRY CALLEBAUT BRASIL IND. E COM. DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, CNPJ 33.163.908/0001-75. Não possuía capital próprio para comprar.

Não pode caracterizar venda se a Recorrente não possuía capital para investir, se o capital pertencia as empresas citadas. Esses produtos foram adquiridos com os valores das empresas citadas. Os produtores só venderiam os produtos se não emitissem as Notas Fiscais e para a Recorrente não perder a intermediação, emitia Nota Fiscal para enviar os produtos para as empresas citadas. O erro da Recorrente foi emitir as Notas Fiscais apenas para acompanhar o produto. **É bom deixar claro, que a Nota Fiscal não é documento de quitação e sim, um documento de identidade da mercadoria, pois sem a Nota Fiscal, a mercadoria é apreendida.**

Portanto, não pode a autoridade fiscal e a Relatora da Delegacia de Julgamento considerarem Nota Fiscal como **quitação** de uma venda que não existiu, até porque Nota Fiscal é a identidade da mercadoria e não comprovante de quitação do negócio.

Assiste razão ao decidido pela DRJ. A fiscalização rejeitou a alegação de que a empresa apenas intermediava compras, pois as notas fiscais foram emitidas em nome da Imperial, sem qualquer evidência de que os produtos pertenciam a terceiros.

Conforme se observa dos Contratos da CARGIL e Barry Callebaut, os mesmos não apresentam o objeto que se refere a Contribuinte, quanto à comissionamento. Às fls. 973 e ss, e 1236 e ss, observa-se que se trata de Contratos de Compra e Venda de mercadoria, constando cláusulas de adiantamento de recursos para posterior quitação no ato de recebimento das mercadorias.

Contudo, a Contribuinte não logrou êxito em demonstrar na sua contabilidade os lançamentos na forma do disposto nos contratos firmados, deixando às notas fiscais emitidas em seu nome a prova documental de que efetivaram compra e venda das mercadorias,

descaracterizando a operação de intermediário, mesmo com o posterior cancelamento, como fez prova às fls. não pagináveis 196 e 197, que contém a relação de notas fiscais eletrônicas.

Assim, legítimo o lançamento fiscal, pois baseado em documentação probante que identifica a operação de compra e venda como tributável.

Quanto ao arbitramento, a fiscalização utilizou-o como método de apuração do lucro, vez que restou configurada a **imprestabilidade da contabilidade da Recorrente**.

Consta do Termo de Intimação Fiscal – nº 176/NUFIS/2020 (fls. 1485 a 1486) a relação de valores considerados como entrada sem tributação pela Contribuinte, requerendo as seguintes informações:

- a) Esclarecer os motivos que ensejaram as transferências efetuadas e recebidas na conta corrente nº 13.021-4 da agência 3214, do Banco do Brasil S/A, anexando documentação comprobatória das informações prestadas;
- b) Apresentar as cópias das notas fiscais de serviços, emitidas no ano-calendário 2015;
- c) Discriminar a receita bruta mensal de serviços auferida durante o ano-calendário 2015.

Em razão da ausência de justificativas, a autoridade fiscal procedeu ao Termo de Verificação Fiscal, no qual apurou que:

35. Durante o ano-calendário 2015, o sujeito passivo emitiu notas fiscais de vendas no montante de R\$ 239.786.454,20, já excluídas as notas canceladas e as devoluções de vendas, conforme tabela abaixo. Tais valores não foram declarados na ECF apresentada durante a ação fiscal. Consta a entrega de DCTF apenas para o mês de 01/2015, porém sem débitos a declarar. Também não houve recolhimento dos tributos incidentes sobre essas receitas. Tais fatos configuram o intuito do sujeito passivo de eximir-se integralmente do pagamento de tributos e contribuições administrados pela Receita Federal.

36. Diante disso, restou caracterizada a omissão de receita prevista no art. 16, da Lei nº 9.249/95, que autoriza a exigência de tributos com base na receita bruta conhecida, apurada através das notas fiscais eletrônicas emitidas durante o ano 2015, conforme tabela abaixo:

Tabela 1. Receita Bruta de Vendas (NF-e)

Mês	RB Mensal	RB Trimestral
01/2015	8.875.180,00	
02/2015	13.717.246,70	
03/2015	9.134.027,69	31.726.454,39
04/2015	10.365.733,36	
05/2015	33.422.277,27	
06/2015	35.852.225,91	79.640.236,54
07/2015	28.161.504,50	
08/2015	29.253.611,01	
09/2015	19.420.541,98	76.835.657,49
10/2015	24.869.717,05	
11/2015	19.168.898,91	
12/2015	7.545.489,82	51.584.105,78
Total	239.786.454,20	

37. Após o início da ação fiscal, o sujeito passivo apresentou ECF, relativa ao ano 2015, da qual estava omissa. Declarou espontaneamente receitas de prestação de serviços no montante de R\$ 1.198.932,31. Porém, não informou os tributos em DCTF, nem efetuou os recolhimentos devidos.

38. Com isso, os valores informados na ECF foram lançados de ofício, com base nos critérios do lucro arbitrado, no percentual de 38,4%, conforme atividade informada. Ressalta-se que foram requisitadas as cópias das notas fiscais dos serviços prestados, porém não foram apresentadas.

Tabela 2. Receita Bruta de Serviços (ECF)

Período	Receita de Serviços
1º Trim/2015	158.632,28
2º Trim/2015	398.201,19
3º Trim/2015	384.178,30
4º Trim/2015	257.920,54
Total	1.198.932,31

ARBITRAMENTO DOS LUCROS

39. Com base na receita bruta auferida no ano-calendário 2014, o sujeito passivo estava obrigado a apurar os tributos devidos no ano 2015 pelas regras do lucro real. Contudo, mesmo após diversas vezes intimado, não apresentou a sua escrita contábil, ficando sujeito ao arbitramento dos lucros.

40. Ressaltamos que, mesmo que ele não houvesse manifestado opção pelo lucro arbitrado na ECF, pelo fato de ter deixado de apresentar a ECD, estaria sujeito ao arbitramento dos lucros, conforme dispõe o art. 530, inciso I, do Decreto nº 3.000/99 (RIR/99):

O imposto, devido trimestralmente, no decorrer do ano-calendário, será determinado com base nos critérios do lucro arbitrado, quando (Lei nº 8.981, de 1995, art. 47, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 1º):

I - o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal.

Por sua vez, o Acórdão recorrido (fls. 1669 e ss) decidiu por bem manter o entendimento da Autoridade fiscal, conforme segue ementa:

LUCRO ARBITRADO. AUSÊNCIA DE ESCRITURAÇÃO.

O lucro da pessoa jurídica será arbitrado quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, devidamente intimado, não apresentar os livros e documentos de sua escrituração.

Entendo que, mesmo diante da documentação carreada, assiste razão ao decidido pelas Autoridades *a quo*. É que as provas apresentadas não poderiam afastar o arbitramento do lucro e, mesmo que a Contribuinte conseguisse demonstrar a higidez da documentação apresentada e o descortinamento da operação de compra e venda nela contida como operação de “comissionamento”, o que vem pleiteando nestes autos, por serem os argumentos e provas intempestivas ao lançamento fiscal, há de ser aplicada ao caso a súmula CARF n. 59:

Súmula CARF nº 59

Aprovada pela 1ª Turma da CSRF em 29/11/2010

A tributação do lucro na sistemática do lucro arbitrado não é invalidada pela apresentação, posterior ao lançamento, de livros e documentos imprescindíveis para a apuração do crédito tributário que, após regular intimação, deixaram de ser exibidos durante o procedimento fiscal.

(Vinculante, conforme Portaria MF nº 277, de 07/06/2018, DOU de 08/06/2018).

Nesse sentido, entendo por acertada a decisão da DRJ, em razão da impossibilidade de aferição do lucro real no caso concreto, vez que o arbitramento pode ser realizado quando a escrituração compromete a transparência das informações tributárias, como no caso dos autos.

Portanto, voto por negar provimento ao Recurso Voluntário, mantendo a legitimidade do lançamento fiscal e o arbitramento dos lucros, conforme o entendimento do acórdão recorrido.

III.2. Da Multa Qualificada

No que tange à multa de 150%, ela foi aplicada pela Autoridade fiscal em razão da caracterização de **dolo na conduta do Contribuinte** e a tentativa de ocultação de receitas, que justificariam a penalidade qualificada, em conformidade com o **artigo 44 da Lei nº 9.430/96**.

Nesse ponto, as Recorrentes solicitam que, em caso de não extinção do crédito tributário com base nas alegações, que, ao menos, seja afastada a aplicação da multa qualificada no patamar de 150%.

Entende-se por sonegação a ação ou omissão dolosa capaz de impedir ou retardar o conhecimento pela Autoridade Fiscal (i) da ocorrência do fato gerador, sua natureza ou circunstâncias; ou (ii) das condições pessoais do contribuinte capazes de afetar a obrigação ou crédito tributário (art. 71 da Lei nº 4.502/1964). Fraude, por sua vez, é a ação ou omissão dolosa

tendente a impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou a excluir ou modificar suas características, de modo a reduzir, evitar ou diferir o pagamento do imposto devido (art. 72 da Lei nº 4.502/1964). Por fim, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas físicas ou jurídicas, visando à sonegação ou à fraude (art. 73 da Lei nº 4.502/1964).

O trecho original do artigo 44, inciso I, e § 1º da Lei nº 9.430/1996 estabelece uma penalidade de 150% sobre o valor do tributo devido em casos de falta de pagamento, recolhimento ou declaração acompanhados de atos ilícitos como sonegação, fraude ou conluio.

A qualificação da multa de ofício para o percentual de 150% exige a **comprovação inequívoca de dolo, fraude ou simulação** por parte do contribuinte. Essa sanção, de caráter mais gravoso, deve ser aplicada apenas em situações excepcionais, onde fique demonstrada a intenção deliberada do sujeito passivo de cometer ilicitudes fiscais com o objetivo de reduzir ou evitar o pagamento de tributos. No caso em análise, não há elementos suficientes para sustentar a presença desses requisitos, tornando indevida a majoração da multa.

O TVF, às fls. 79 e ss, assim argumenta para aplicar a referida multa:

57. Segundo o art. 73 da Lei nº 4.502/1964, conluio é o ajuste doloso entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer efeito de sonegação ou fraude de tributos. No caso de pessoa jurídica constituída por interpostas pessoas, as infrações apuradas devem ser lançadas com multa qualificada, pois foram alteradas características do fato gerador (sujeito passivo). Há um evidente intuito de fraude na constituição de empresa por interpostas pessoas, caracterizado pelo conluio do sócio legal com os sócios de fato para fraudar a cobrança dos tributos, sendo punível com a multa qualificada.

58. Como se pode observar, há indícios de que o sujeito passivo foi constituído, em tese, por interpostas pessoas, enquadrando-se no conceito de conluio constante do art. 73 da Lei nº 4.502/1964. Tal conduta busca modificar uma característica essencial do fato gerador da obrigação, qual seja, o real sujeito passivo.

59. Igualmente, enquadra-se no conceito de sonegação, dado pelo art. 71, inciso II, da mesma Lei 4.502/64, uma vez que se constitui em uma ação dolosa tendente a impedir o conhecimento das condições pessoais do contribuinte suscetíveis de afetar a obrigação tributária ou o crédito tributário.

60. Houve também uma conduta dolosa do sujeito passivo ao se declarar sem valores a recolher em DCTF. Essa conduta teve o claro intuito de eximir-se integralmente do pagamento dos tributos correspondentes, o que ressalta a aplicação da multa qualificada.

61. Incidiram também, sobre o valor dos impostos e contribuições, juros de mora calculados em percentual equivalente à taxa Selic, conforme art. 61, § 3º, da Lei 9.430, de 1996.

A DRJ manteve a aplicação da multa de 150%, sob os seguintes argumentos (fls. 1690):

As irregularidades existentes que envolveram a empresa atuada, devidamente apontadas pela fiscalização no TVF (fls. 67/76), indubitavelmente caracterizam a conduta dolosa perpetrada pelo impugnante, no intuito de reduzir indevidamente o pagamento de tributos, notadamente: (i) – entrega de EFC com receita inferior às Nfe emitidas; (ii) omissão na apresentação de declarações tributárias a que estava obrigado (DCTF), deixando de apresentar sua real movimentação econômica ao fisco; (iii) – situações caracterizadoras de execução de atividades de todo conscientes, planejadas, e desejadas, por parte dos agentes (e/ou de seus prepostos) das ações, e somente admissíveis de serem entendidas como decididas e executadas com animus doloso por parte de seus beneficiários.

Ficou demonstrada a sonegação pela conduta da atuada ao emitir NF-e, no ano de 2015 e informar, na ECF, valores inferiores de receitas, comparadas com as NF-e emitidas (sistema SPED NEe), o que caracteriza omissão de receitas, bem como a intenção de pagar menos tributos e falsidade nas declarações feitas à SRF.

Os indícios demonstrados no TVF de que a sociedade empresária foi constituída, em tese, por interpostas pessoas, conforme amplamente explicitado nesta decisão, caracterizam o conluio. Além de fatos que demonstram que o sócio legal outorgou poderes ilimitados ao grupo familiar comandado por Jeomar e Laura, que comandavam os negócios e as movimentações financeiras da impugnante.

Ficou demonstrado também as transferências bancárias configurando uma verdadeira confusão financeira entre os sócios da impugnante, os filhos e nora de Jeomar e Laura (Bruno, Jéssica e Poliana), e as pessoas jurídicas Transportadora Gois Ltda ME, CNPJ 04.642.770/0001-99 (sócios Bruno, Jéssica e Poliana) e Cerealista Gois Eireli, CNPJ 02.347.809/0001-10 (sócios Jeomar e Laura). Empresas estas pertencentes ao grupo familiar, conforme relatado no TVF, itens 11, fls. 68/69).

As maiores parceiras comerciais da impugnante CARGILL Agrícola SA, CNPJ 60.498.706/0001-57, E BARRY CALLEBAUT Brasil Ind. e Com. de Produtos Alimentícios Ltda, CNPJ 33.163.908/0001-75, que juntas representaram 99,4% das vendas do sujeito passivo no ano de 2015, foram intimadas a apresentar documentos e contratos celebrados com a atuada.

Da análise destes contratos (Cargill e Barry) o representante comercial da Imperial era Jeomar, que assinava os contratos conforme procuração a ele outorgada.

De tudo que foi exposto, ficou claro que a impugnante era administrada por Jeomar e Laura, num verdadeira confusão financeira entre o grupo familiar por eles comandada, condutas ensejadoras da aplicação da multa qualificada, prevista no art. 44, inciso I, § 1º da Lei nº 9.430, de 1996. (grifou-se)

A Contribuinte, por sua vez, insiste na tese de que movimentou mais de 200 milhões de reais em sua conta tão somente para intermediar a compra de mercadorias de outras pessoas

jurídicas, apesar de emitir notas fiscais dos valores integrais, assim como não provar o alegado através de documentações. Assim se defende sobre a aplicação da multa:

A Recorrente assumiu sua obrigação que era apenas de intermediária e declarou a comissão que recebeu, por meio da Declaração de Imposto de Renda Pessoa Jurídica não pode assumir responsabilidade pelos valores que recebeu para adquirir os produtos. A Declaração da Recorrente foi homologada e o imposto está em cobrança.

MULTA DE 150%.

Não tem sentido a multa de 150% já que a Recorrente não foi a responsável pelo fato gerador levando em consideração os valores depositados em sua conta corrente para comprar produtos para as empresas **CARGILL AGRÍCOLA SA, CNPJ 60.498.706IAAO; ISV, E BARRY CALLEBAUT BRASIL IND. E COM. DEPRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, CNPJ 33.163.908/0001-75**, detentora do capital. Deveriam as autoridades envolvidas na constituição do crédito e no julgamento analisarem as remessas dos valores na conta corrente da Recorrente para tomar conhecimento, já que a Recorrente não possuía saldo disponível para comprar os produtos no montante, como pode ser provado através dos extratos bancários.

Quanto a alegação de que a Contribuinte seria uma intermediária que receberia por comissionamento, o Acórdão recorrido assim esclareceu:

As maiores parceiras comerciais da impugnante CARGILL Agrícola SA, CNPJ 60.498.706/0001-57, E BARRY CALLEBAUT Brasil Ind. e Com. de Produtos Alimentícios Ltda, CNPJ 33.163.908/0001-75, que juntas representaram 99,4% das vendas do sujeito passivo no ano de 2015, foram intimadas a apresentar documentos e contratos celebrados com a autuada.

Da análise destes contratos (Cargill e Barry) o representante comercial da Imperial era Jeomar, que assinava os contratos conforme procuração a ele outorgada.

Ora, o dolo, conforme pacificado em jurisprudência administrativa e judicial, não pode ser presumido. Deve ser comprovado por elementos objetivos que demonstrem a intenção clara e deliberada do contribuinte de cometer ilícitos fiscais.

Do ponto de vista legal, é fundamental considerar que a imposição de penalidades mais severas deve atender aos princípios constitucionais da segurança jurídica e da boa-fé. A eventual ausência de documentos não pode ser tratada da mesma forma que situações comprovadamente fraudulentas. A aplicação da multa qualificada sem a devida comprovação de dolo resultaria em um ônus desproporcional ao contribuinte, indo contra o princípio da vedação ao confisco, previsto no artigo 150, IV, da Constituição Federal.

No caso concreto, a Autoridade Fiscal, no meu entender, **conseguiu caracterizar o dolo de sonegar** (TVF, fls. 69):

16. Na oportunidade, o sujeito passivo também informou: i) que o contador responsável pela empresa no período sob fiscalização não havia encaminhado os documentos; ii) que estava tendo dificuldade de contato com os antigos sócios e iii) que havia uma preocupação em relação ao silêncio do antigo contador responsável pela escrita contábil do período fiscalizado. Posteriormente, informou que, após insistir com o contador para enviar a documentação, tomou conhecimento de que ele não havia escriturado os lançamentos contábeis, causando-lhe sérios prejuízos, e que por isso foi obrigado a entregar as declarações fora do prazo e arbitrar o lucro.

17. Constatamos que, no dia 04/01/2019, houve a entrega da ECF relativa ao ano 2015. O sujeito passivo manifestou opção pelo lucro arbitrado, apesar da obrigatoriedade de apuração pelo lucro real, considerando a receita auferida no ano-calendário anterior. Informou receita bruta de R\$ 1.198.932,31, decorrente da prestação de serviços, sujeita ao percentual de presunção de lucro de 38,4%. Entretanto, omitiu as receitas de vendas atestadas pelas notas fiscais eletrônicas (NF-e) no montante de R\$ 239.786.454,20. Além disso, não declarou os tributos devidos em DCTF, nem efetuou os recolhimentos.

18. Com a finalidade de confirmar as operações de vendas, **intimamos as empresas CARGILL AGRÍCOLA SA, CNPJ 60.498.706/0001-57, E BARRY CALLEBAUT BRASIL IND. E COM. DE PRODUTOS ALIMENTÍCIOS LTDA, CNPJ 33.163.908/0001-75**, a apresentarem os comprovantes de pagamento das aquisições de mercadorias, bem como os contratos de compra e venda, relação de nomes das pessoas que representaram a empresa Imperial nas negociações comerciais e cópias de procurações, porventura existentes. Juntas, elas representaram, aproximadamente, 99,4% das vendas do sujeito passivo no período. Ambas atenderam às intimações.

19. A empresa Cargill encaminhou cópias dos contratos e dos respectivos comprovantes de pagamentos efetuados durante o ano de 2015. Além disso, encaminhou cópia de uma procuração pública outorgada pela empresa Imperial ao Sr. Jeomar em 16/04/2015, registrada no Cartório do Único Ofício do município de Vitória do Xingu. Ressalta-se que o documento foi registrado em um município diverso, tanto da empresa outorgante e do seu sócio-administrador (Sr. Cristiano), quanto do outorgado (Sr. Jeomar).

20. Foram outorgados amplos e ilimitados poderes ao Sr. Jeomar, tais como: comercializar a venda de cacau em amêndoas, assinar contratos, estipular cláusulas, inclusive preços; estabelecer a forma e o tempo de liquidação e pagamento, inclusive através de notas promissórias rurais ou quaisquer títulos de crédito que poderiam ser emitidos em favor do mandatário; passar recibos, transigir, fazer acordo e dar quitação, podendo ainda receber cheques emitidos em seu próprio nome. Em relação aos contratos apresentados, verificamos que todos foram assinados pelo Sr. Jeomar, inclusive alguns em data anterior à

outorga da procuração, o que demonstra que ele já representava a empresa nas operações comerciais.

21. Por sua vez, a empresa Barry Callebaut também enviou cópias dos contratos e dos comprovantes de pagamento. Informou que os representantes da empresa Imperial no ano de 2015 eram os Srs. Cristiano e Jorge, e que hoje são os Srs. Jeomar e Laura, não havendo procurações para esse fornecedor. Contudo, conforme documentos apresentados, constatamos que os contratos foram assinados pelo Sr. Jeomar, o que confirma que ele também representava a empresa nas relações comerciais com a Barry.

Dessa forma, restou caracterizada em detalhes pela Autoridade Fiscal a conduta comissiva com o fim de impedir ou retardar o conhecimento por parte do fisco da ocorrência do fato gerador, não oferecendo à tributação a receita proveniente de suas operações comerciais, bem como não disponibilizando à Fiscalização a sua escrituração de forma transparente e, ainda, de forma intempestiva e incompleta, com **verdadeiro subfaturamento e não declaração de receitas movimentação bancária incompatível com a receita declarada e uso de interpostas pessoas para ocultação de patrimônio**.

Contudo, entendo que, no caso, deva ser aplicado o **princípio da retroatividade benigna**, previsto artigo 106, II, “c”, do CTN, com penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo de sua prática.

É que a Lei nº 14.689/2023 alterou a redação do § 1º do art. 44 da Lei nº 9.430/1996 para estabelecer que a referida multa qualificada será exigida no aporte de 100%, exceto nos casos em que verificada a reincidência do sujeito passivo, hipótese na qual a multa seria aplicada no percentual de 150%.

A atual multa de 150% em caso de reincidência, por sua vez, é uma penalidade nova, que somente poderá ser imputada nos lançamentos futuros e, frise-se, desde que verificada pela Autoridade Fiscal, além da falta de pagamento, recolhimento ou declaração por meio de prática sonegatória ou fraudulenta, a caracterização da reincidência nos termos da legislação.

Ante o exposto, considero justificável a aplicação da multa de ofício qualificada, considerando-se, entretanto, a redução da multa de 150% para 100%, mantendo-se demais termos do acórdão recorrido.

III. Conclusão

Nesse sentido, conheço parcialmente dos Recursos Voluntários apresentados e voto por dar parcial provimento na parte conhecida, para aplicar o princípio da retroatividade benigna à multa qualificada, reduzindo-a à 100%, mantendo-se, no mais, os termos do acórdão recorrido.

É como voto.

Assinado Digitalmente

Natália Uchôa Brandão