



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

Processo n° 10314.001471/00-56
Recurso n° 341.072 Voluntário
Acórdão n° 3101-00.247 – 1ª Câmara / 1ª Turma Ordinária
Sessão de 19 de outubro de 2009
Matéria COMPENSAÇÃO II
Recorrente UNILEVER BRASIL LTDA.
Recorrida DRJ-FORTALEZA/CE

ASSUNTO: NORMAS DE ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA

Data do fato gerador: 03/12/1997

RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO ANTERIOR. EFEITOS.

A decisão que responde à consulta fiscal vem a ser norma individual e concreta que expressa o entendimento da Administração Tributária sobre a classificação fiscal da mercadoria, num determinado período de tempo, durante o qual a Administração está plenamente vinculada aos termos de sua conclusão; não porque a interpretação dada naquele momento seja a mais correta, mas sim porque é a interpretação legítima e legalmente instituída em nosso sistema jurídico. A Administração Tributária está autorizada a modificar a sua interpretação a respeito da matéria consultada, entretanto, os efeitos dessa nova interpretação não podem atingir os atos praticados sob os efeitos da Solução de Consulta exarada anteriormente, sob pena de desconstituir o próprio instituto da consulta e malferir o sobreprincípio da segurança jurídica e o precioso princípio da moralidade administrativa.

A questão fundamental neste contencioso não é identificar qual o código TEC correto no momento da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, e sim quais são os códigos TEC corretos nos diversos momentos dos atos e fatos que alteraram a classificação da mercadoria importada pela recorrente, para se saber se, de fato, a recorrente possuía direito subjetivo à classificação fiscal pretendida na data do pedido de restituição cumulado com compensação. Trata-se de questão eminentemente de direito intertemporal, em que os códigos corretos são alterados no tempo, de acordo com as decisões administrativas, as quais geram direitos, que uma vez exercitados passam a fazer parte do patrimônio da pessoa como direito subjetivo ou direito adquirido.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do Colegiado, por unanimidade de votos, em dar provimento ao recurso. O Conselheiro Henrique Pinheiro Torres votou pelas conclusões.

Henrique Pinheiro Torres - Presidente

Corintho Oliveira Machado – Relator

EDITADO EM: 05/11/2009

Participaram do presente julgamento os Conselheiros Henrique Pinheiro Torres, Tarásio Campelo Borges, Corintho Oliveira Machado, Luiz Roberto Domingo e Valdete Aparecida Marinheiro.

Ausente a Conselheira Vanessa Albuquerque Valente.

Relatório

Adoto o relato do órgão julgador de primeiro grau até aquela fase, com as devidas adições:

Trata o presente processo de manifestação de inconformidade contra decisão que indeferiu pedido de restituição, acompanhado de pedido de compensação, de parte de pagamentos do Imposto de Importação, no valor de R\$ 16.008,08.

O PEDIDO DE RESTITUIÇÃO SEGUIDO DE COMPENSAÇÃO. Consta que, por meio da DI nº 069865, de 20/06/1995, a requerente procedeu à importação da mercadoria "MYKON ATC WHITE" (N,N,N,N – tetraacetililenodiamina estabilizado com carboximetil-celulose sódica), classificando-a no código NCM 2922.30.90, cuja alíquota do imposto de importação, à época, era de 2%. Entretanto, com base nos exames procedidos pelo Laboratório Nacional de Análises – LABANA (fls. 36-37), a Equipe de Classificação e Valoração Aduaneira discordou do código adotado pela requerente e entendeu que o correto seria o código NCM 3823.90.90 (alíquota II – 14%), pelo que, em 29/05/1996, deu ciência ao importador do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar - DCLC nº 242/96 (folha 35), onde o mesmo foi intimado a apresentar Declaração Complementar de Importação (DCI), de modo a recolher os tributos e acréscimos legais decorrentes da reclassificação fiscal.

Desse modo, a partir daí a requerente passou a adotar o código apontado pela fiscalização, e conseqüentemente, o imposto de

A

importação passou a ser calculado e recolhido com base em uma alíquota mais elevada.

Ocorre que, por meio do processo MF 10880.014252/98-80, a recorrente procedeu consulta fiscal com o intuito de esclarecer a correta classificação do produto. Como resposta, e conforme fundamentação contida na Decisão DIANA/SRRF/8ª RF n° 319, de 29/06/1998 (fls. 25-29), cuja conclusão foi de que o código correto é 2922.30.90, ou seja, o código adotado anteriormente ao evento do Demonstrativo de Cálculo de Lançamento Complementar, de 1996.

Assim, em 10/08/2000, por meio do processo em epígrafe e com fundamento na IN SRF n° 21/97, a recorrente solicitou restituição acompanhada de pedido de compensação de parte do pagamento do imposto de importação relativo à mercadoria objeto da Declaração de Importação (DI) n° 97/1131036-8, de 03/12/1997 (fls. 22-24), por entender ter havido pagamento a maior.

A DECISÃO DENEGATÓRIA. *Em análise ao pleito, a SEFIA/IRF/SP, por meio do despacho de fls.39-40, destacou que:*

(...) ao formalizar o pedido de consulta, a interessada deixou de informar que já havia sido intimada a cumprir obrigação tributária relativa ao fato objeto da consulta (...) razão pela qual, entendemos configurada a hipótese de não atendimento ao art. 52, II, do Decreto 70.235/72 (PAF)

Para, em seguida, concluir que:

*(...) a decisão DIANA/SRRF/8ª RF não se aplica ao presente caso, uma vez que, nos termos do Decreto 70.235/72 (PAF), o Decreto 2.227/85 e IN SRF 59/85, a nova classificação somente será aplicada aos fatos geradores ocorridos até a data da protocolização da consulta e aos fatos geradores ocorridos a partir da data em que a consulente for notificada da decisão que **RESULTE EM AGRAVAMENTO DA TRIBUTAÇÃO.** (sic)*

Em decorrência, foi proposto encaminhamento do processo ao SESIT/IRF/SP, para apreciação. Apreciada a questão, o SESIT solicitou, em 30/11/2000, que fosse efetuada consulta à DISIT/SRRF/8ª RF, nos seguintes termos (fls. 41-42):

- 1. Qual a correta classificação tarifária a ser seguida para o produto de que trata a referida consulta?*
- 2. A partir de que momento a decisão de uma consulta referente à classificação tarifária produz efeitos?*
- 3. Uma decisão dessa natureza retroage para fins de retificação da classificação do mesmo produto já desembaraçado em situações anteriores à referida consulta?*

Com base na Portaria n° 333, de 03/10/2001, o processo foi encaminhado à Seção de Orientação e Análise Tributária

(SAORT) da Inspeção da Receita Federal em São Paulo em 16/10/2001, a qual, nos termos do despacho de fls. 43-44, informou que:

(...) em 29/01/2001, a DIANA/SRRF/8ª RF tornou insubsistente a decisão 319 (...) e que a interessada tinha que adotar o código inicial da qual já havia sido autuada às fls. 73 a 78 do PROCESSO DE CONSULTA (...), através da DECISÃO DIANA/SRRF/8ª RF nº 005, de 29/01/2001;

Manifestou-se o GRED em despacho de fls. 35/6, informando ter efetuado a revisão da DI 97/1131036-8 de 03/12/97, sem resultado, não havendo Retificação da DI, portanto não existe tributo a ser restituído.

Entendeu ainda que, como os recolhimentos foram efetuados por meio de DARF manual, não cabe a aplicação do art. 4º da IN SRF nº 34, de 1998, o qual prevê que compete ao titular da unidade de despacho aduaneiro reconhecer o direito ao crédito nos casos de impostos pagos na forma da IN SRF nº 98/97, ou seja, por meio de débito automático em conta corrente, cabendo tal tarefa à unidade jurisdicionante do contribuinte, nos termos do art. 7º da IN SRF nº 21, de 1997.

O processo foi encaminhado à DRF/CAMPINAS, que, por entender não se tratar de matéria de sua competência, o reencaminhou à Alfândega do Aeroporto Internacional de Viracopos, sendo que o processo lhe foi devolvido por se tratar de pedido de compensação.

Após diversas providências administrativas de controle do processo por parte do SEORT/DRF/CAMPINAS, conforme especificadas nos despachos de fls. 47-48, bem como a formalização de Representação (folha 49), o processo seguiu à SAORT/IRF/SP que, nos termos da DECISÃO SAORT nº 088, de 2003 (fls. 51-52) e pelos motivos expostos nos itens 6 e 8 do presente Relatório, indeferiu o pedido da interessada, não reconhecendo o direito à restituição do crédito tributário pleiteado.

A MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. Cientificado do despacho decisório em 22/12/2003, conforme aviso de recebimento juntado às fls. 55, a interessada apresentou em 13/01/2004 sua manifestação de inconformidade (fls. 56-66), por meio de representação (fls. 67-69), oportunidade em que discorda da decisão proferida.

Em sua manifestação, após breve relato dos fatos, a interessada aduz a consulta fiscal inerente ao processo 10880.014252/98-80, que concluiu que a classificação correta do produto é a do código 2922.30.90, incidindo, pois, uma alíquota menor. Para tanto, transcreveu diversas ementas de decisões do Conselho de Contribuintes para defender restar claro o direito de restituição dos valores pagos a maior.

Alegou que, no que pese o pedido de compensação haver sido indeferido, sob o argumento de que a Decisão nº 005 de 05/04/2001 (sic) tornou nula a Decisão nº 319 de 29/06/1998, esse fato não obsta o direito de restituição da requerente, uma

vez que a mesma estava recolhendo o valor da alíquota a maior desde 24/05/1996 quando foi autuada e concomitantemente ao procedimento de autuação, a requerente protocolizou a consulta, que foi solucionada em 29/06/1998, permanecendo seu direito à restituição em face do lapso de tempo entre os dois procedimentos.

Traz à baila o princípio da segurança jurídica para defender que a recorrente não pode ser penalizada por cumprir dispositivo exarado pela própria Receita Federal, e, pondera ainda que, negar o pleito é o mesmo que agir de modo contrário ao princípio da retroatividade mais benigna ao contribuinte.

Neste sentido, transcreveu trecho da obra de Valdir de Oliveira Rocha (Comentário ao Código Tributário Nacional, vol 2, Ed. Saraiva, p. 56), o qual se refere ao art. 5º, XL, da Constituição Federal ("a lei penal não retroagirá, salvo para beneficiar réu"); texto de lavra de Celso Ribeiro Bastos, o qual se refere ao princípio expresso no art. 2º, caput, do Código Penal (Ninguém pode ser punido por fato que lei posterior deixa de considerar crime, cessando em virtude dela a execução e os efeitos penais da sentença condenatória), princípio o qual entende que deve ser aplicado por analogia ao caso presente; transcreve outras ementas de julgados do STJ e TRF/2ªR, e ainda, suscitou o parágrafo único do artigo 100 do CTN.

Defende que, na ocasião do pagamento e posterior pedido de restituição, a norma que estava em vigor era a da resposta à consulta expedida pela Decisão nº 319 de 29/06/1998, não cabendo a alegação de que a Decisão de nº 005, de 05/04/2001 (sic) retroage seus efeitos, sendo certo que a mesma somente tem validade e eficácia a partir de sua publicação datada de 19/03/2001, ou seja, a recorrente, em face do princípio da temporalidade, se encontraria protegida sob a égide do efeito da consulta fiscal nº 319/98, no período de 18/06/1998 a 19/03/2001.

Finalizando sua manifestação de inconformidade, a interessada requer restituição de parte do imposto de importação, por entender que o mesmo foi pago a maior, e a conseqüente, reforma da decisão, com o reconhecimento do direito de compensação do valor recolhido indevidamente, corrigido monetariamente.

FLUXO DO PROCESSO *Diante da manifestação de inconformidade apresentada, e após a juntada da documentação pertinente, o processo foi encaminhado em 17/03/2004 à DRJ/SPO II/SP, unidade originalmente competente para julgar a lide.*

Por força da Portaria SRF nº 956, de 08/04/2005, D.O.U de 12/04/2005, que transferiu a competência de julgamento, o processo foi encaminhado a esta DRJ/Fortaleza.

CONVERSÃO DO JULGAMENTO EM DILIGÊNCIA *Submetido ao julgamento desta 2ª Turma da DRJ/Fortaleza, esta*

decidiu por sua conversão em diligência, nos termos da RESOLUÇÃO DRJ/FOR nº 507, de 09/12/2005 (fls. 90-96).

Em atendimento, foram juntados aos autos os documentos de fls. 101-532, tendo sido dado ciência à interessada do resultado da diligência, conforme fls. 533-534, culminando com sua manifestação às fls. 536-542, subsidiada com os documentos de outorga dos signatários às fls. 556-564.

Vale destacar, que a matéria tratada nos processos conforme abaixo relacionados é idêntica, e, como tal, em atendimento à diligência solicitada, por uma questão de economia processual, uma cópia do processo de consulta MF 10880.014252/98-80 foi juntada ao processo MF 10314.001471/00-56:

*10314.001465/00-53-10314.001480/00-47-10314.001468/00-41
10314.001466/00-16-10314.001469/00-12-10314.001462/00-65
10314.001467/00-89-10314.001470/00-93-10314.001464/00-91
10314.001459/00-51-10314.001453/00-74-10314.001456/00-62
10314.001472/00-19-10314.001481/00-18-10314.001455/00-08
10314.001471/00-56-10314.001458/00-98-10314.001474/00-44
10314.001463/00-28-10314.001477/00-32-10314.001457/00-25
10314.001452/00-10-10314.001478/00-03-10314.001476/00-70
10314.001451/00-49-10314.001479/00-68-10314.001460/00-30
10314.001475/00-15-10314.001454/00-37-*

A respeito da nova manifestação apresentada pela interessada, esta, em suma, ratificou o teor de sua manifestação inicial, ressaltando, quanto aos motivos que suscitaram a anulação da decisão nº 319, que o auto de infração já se encontrava extinto por pagamento. Frisou que o pagamento objeto do pleito foi comprovado no sistema SINAL, e ao final, solicitou a restituição conforme petição inicial.

Em 13/07/2007, o processo retornou a esta unidade julgadora para prosseguimento do julgamento.

A DRJ em FORTALEZA/CE julgou improcedente a solicitação, alicerçando seu entendimento de acordo com a ementa:

Assunto: Normas de Administração Tributária

Data do fato gerador: 03/12/1997

MANIFESTAÇÃO DE INCONFORMIDADE. PEDIDO DE RESTITUIÇÃO E COMPENSAÇÃO. CLASSIFICAÇÃO FISCAL.

Constatado que o produto MYKON ATC WRITE Manaus (N,N,N,N - tetraacetililenodiamina estabilizado com carboximetil-celulose sódica) classifica-se no código NCM 3824.90.89; que sua correspondente alíquota do imposto de importação é igual a do código NCM aplicado no despacho)

A

aduaneiro; e que, via de consequência, o valor recolhido do imposto de importação coincide com o valor deste tributo inerente à da correta classificação fiscal do bem importado, não há crédito tributário a ser restituído ou compensado.

Assunto: Processo Administrativo Fiscal

Data do fato gerador: 03/12/1997

SOLUÇÃO DE CONSULTA. ALTERAÇÃO DE ENTENDIMENTO ANTERIOR. EFEITOS.

A alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta alcançará apenas os fatos geradores que ocorreram após a sua publicação ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

Contudo, se constatado que o fato gerador objeto do pedido de restituição ou compensação ocorreu anteriormente à Solução de Consulta tornada insubsistente e superada por uma nova orientação, que, por sua vez, não acarreta em tratamento mais favorável, incabível será a aplicação do princípio da retroatividade mais benigna.

Solicitação Indeferida.

Discordando da decisão de primeira instância, a interessada apresentou recurso voluntário, fls. 578 e seguintes onde reproduz os argumentos alinhavados em primeiro grau e requer a reforma da decisão recorrida.

A Repartição de origem, considerando a presença do recurso voluntário, encaminhou os presentes autos para apreciação do Conselho, fl. 609.

É o Relatório.

Voto

Conselheiro Corinho Oliveira Machado, Relator

O recurso voluntário é tempestivo, e considerando o preenchimento dos requisitos de sua admissibilidade, merece ser apreciado.

Em não havendo preliminares, passa-se, de plano, ao mérito do litígio.

A Delegacia da Receita Federal de Julgamento, após diligência efetuada, esclareceu que:

ii) o ato que tornou insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 (processo nº 10880.014252/98-80), contido na Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001, conforme fls. 278-283, não foi, tal como faz crer a Decisão SAORT nº 88/2003 (fls. 51-52), ter havido vício de forma, ou

// J

seja, pelo fato de que, (...) ao formalizar a Consulta, a interessada omitiu a informação da existência do Auto de Infração, lavrado pela ALF/POROTO/SANTOS/SP (...), e sim, em decorrência de mudança de entendimento em relação ao código TEC correto para a mercadoria em tela, tendo concluído pelo código 3824.90.89, cuja alíquota II, à época do registro da DI 97/1131036-8, de 03/12/1997, era de 17%.

Em primeiro plano, cumpre dizer o que significa, sob a ótica tributária, a resposta a uma Consulta sobre classificação de mercadorias, feita por uma sociedade empresária, pois disso depende, ao meu ver, a solução deste contencioso, na medida em que a base de sustentação do pedido de restituição/compensação, formulado pela recorrente, é a resposta a uma Consulta desse tipo.

A decisão que responde à consulta fiscal patrocinada pela recorrente vem a ser uma norma individual (vale apenas para a recorrente) e concreta (acerca de mercadoria importada ou em vias de o ser) que expressa o entendimento da Administração Tributária sobre a classificação fiscal da mercadoria descrita na consulta, num determinado período de tempo, durante o qual a Administração está plenamente vinculada aos termos de sua conclusão; não porque a interpretação dada naquele momento seja a mais correta, mas sim porque é a interpretação legítima (por quem tem competência) e legalmente instituída em nosso sistema jurídico.

A esse passo, releva dizer, outrossim, que a Administração Tributária está autorizada a modificar a sua interpretação a respeito da matéria consultada, entretanto, os efeitos dessa nova interpretação não podem atingir os atos praticados sob os efeitos da Solução de Consulta exarada anteriormente, sob pena de desconstituir o próprio instituto da consulta (que visa proteger o sujeito passivo diligente e cauteloso em momento de indagação ao Estado-Fisco acerca de sua interpretação autorizada sobre classificação de mercadorias) e malferir o sobreprincípio da segurança jurídica e o precioso princípio da moralidade administrativa. Não é por menos que à época dos fatos figurava na Instrução Normativa SRF nº 230/2002, os seguintes preceitos:

Art. 14. A consulta eficaz impede a aplicação de penalidade relativamente à matéria consultada, a partir da data de sua protocolização até o trigésimo dia seguinte ao da ciência, pelo consulente, da Solução de Consulta.

(...)

§ 6º Na hipótese de alteração de entendimento expresso em Solução de Consulta, a nova orientação alcança apenas os fatos geradores que ocorrerem após a sua publicação na imprensa oficial ou após a ciência do consulente, exceto se a nova orientação lhe for mais favorável, caso em que esta atingirá, também, o período abrangido pela solução anteriormente dada.

§ 7º Na hipótese de alteração ou reforma, de ofício, de Solução de Consulta sobre classificação de mercadorias, aplicam-se as conclusões da solução alterada ou reformada em relação aos atos praticados até a data em que for dada ciência ao consulente da nova orientação.

Dito isso, reporto-me aos fatos significativos do processo, de forma bem sintética:

Em 03/12/1997 - Registro DI 97/1131036-8 - código 3824.90.90 - Aliquota II - 17%;

Em 18/06/1998 - Formalização de Consulta - processo nº 10880.014252/98-80;

Em 29/06/1998 - Solução de Consulta - Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código TEC 2922.30.90;

Em 10/04/2000 - Pedido de Restituição/Compensação - Fundamentação -> código TEC 2922.30.90 (alíquota 5%);

Em 29/01/2001 - Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001 - Reforma o entendimento inicial - Torna insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código TEC 3824.90.89 - Aliquota II de 17%;

Em 24/11/2003 - Unidade preparadora nega o pleito;

Em 28/09/2007 - Acórdão 08-11.738, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em FORTALEZA/CE mantém o indeferimento do pleito.

O julgado lastreou-se no seguinte pensamento - (...) *a questão fundamental a ser destacada, de modo a solucionar a demanda, é identificar qual é o código TEC correto. Neste afã, dou destaque à Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001, que alicerçada em robustos fundamentos, os quais me vinculo, concluiu como correto o código TEC 3824.90.89 (...).*

Com a devida vênia do entendimento expresso supra, já manifestei-me anteriormente no sentido de que a questão fundamental aqui é a significação, sob a ótica tributária, da resposta a uma Consulta sobre classificação de mercadorias, feita por uma sociedade empresária, incluindo, obviamente, os efeitos temporais dessa resposta, ou seja, **o fundamental, ao meu sentir, não é identificar qual é o código TEC correto no momento da decisão da Delegacia da Receita Federal de Julgamento, e sim quais são os códigos TEC corretos nos diversos momentos dos atos e fatos que alteraram a classificação da mercadoria importada pela recorrente, para se saber se, de fato, a recorrente possuía direito subjetivo à classificação fiscal pretendida na data do pedido de restituição cumulado com compensação** (momento em que o código correto era o da Solução de Consulta eficaz). Trata-se de questão eminentemente de direito intertemporal, em que os códigos corretos são alterados no tempo, de acordo com as decisões administrativas, as quais geram direitos, que uma vez exercitados passam a fazer parte do patrimônio da pessoa como direito subjetivo ou direito adquirido.

Forte nas premissas acima, volto à cronologia:

Em 03/12/1997 - Registro DI 97/1131036-8 - pergunta-se: Qual o código correto? É o TEC 2922.30.90, em virtude da Solução de Consulta, e do exercício, por parte da recorrente, do seu direito à classificação de mercadorias tal como na Solução de Consulta;

Em 18/06/1998 - Formalização de Consulta - o código correto é o da Solução de Consulta eficaz (TEC 2922.30.90), pois certamente os efeitos daquela decisão aplicam-se retroativamente;

Em 29/06/1998 - Solução de Consulta - Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código correto é o TEC 2922.30.90;

Em 10/04/2000 - Pedido de Restituição/Compensação - Fundamentação -> código correto TEC 2922.30.90 (alíquota 5%) - a recorrente exercita o seu direito à classificação de mercadorias tal como na Solução de Consulta e adquire direito subjetivo;

Em 29/01/2001 - Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 005, de 29/01/2001 - Reforma o entendimento inicial - Torna insubsistente a Decisão DIANA/SRRF/8ºRF nº 319, de 29/06/1998 - Conclusão -> código correto é o TEC 3824.90.89, porém somente para fatos geradores posteriores à ciência da alteração da Solução de Consulta, por parte da recorrente ;

Em 24/11/2003 - Unidade preparadora nega o pleito sem levar em consideração o direito intertemporal, pois o código correto foi alterado somente após a recorrente exercitar o seu direito à classificação de mercadorias tal como na Solução de Consulta;

Em 28/09/2007 - Acórdão 08-11.738, da Delegacia da Receita Federal de Julgamento em FORTALEZA/CE mantém o indeferimento do pleito incidindo no mesmo equívoco da Unidade preparadora .

Nessa moldura, voto pelo PROVIMENTO ao recurso voluntário.

Corintho Oliveira Machado

H